

**ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ
GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDE
UYGUNABİLİRLİĞİ VE KABUL GÖRMÜŞLÜĞÜ:
TÜRKİYE ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Ahmet AĞCA
(Doktora Tezi)

Eskişehir, 2003

**ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞMEKTE OLAN
ÜLKELERDE UYGULANABİLİRLİĞİ VE KABUL GÖRMÜŞLÜĞÜ:
TÜRKİYE ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Ahmet AĞCA

DOKTORA TEZİ

**İşletme Ana Bilim Dalı
Danışman: Prof. Dr. Davut AYDIN**

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Mart 2003

DOKTORA TEZ ÖZÜ

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDE UYGULANABİLİRLİĞİ VE KABUL GÖRMÜŞLÜĞÜ: TÜRKİYE ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Ahmet AĞCA

İşletme Ana Bilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mart 2003

Danışman: Prof. Dr. Davut AYDIN

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan muhasebe standartlarının (IAS), gelişmekte olan ülkelerde bir muhasebe standardı oluşturma stratejisi olarak uygulanabilirliği çeşitli açılardan tartışılmaktadır. Bu tartışmalarda en çok üzerinde durulan nokta, IASB'nin yüksek nitelikli standartlarının gelişmekte olan ülkelere uygun olup olmadığıdır.

Bu çalışmada, gelişmekte olan bir ülke pozisyonundaki Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartları'nın uygulanabilirliği konusu aşağıdaki sorulara cevap verilerek değerlendirilmek istenilmiştir;

- Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) hangi muhasebe ihtiyacına cevap vermek için oluşturulmuştur ve amaçları nelerdir?
- IAS'ların uygulanabilmesi için ideal çevre nasıl olmalıdır?
- Gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye'nin muhasebe ihtiyaçları nelerdir?
- IAS'lar, Türkiye'nin ihtiyaçlarına cevap verebilir mi?
- Türkiye IAS'ların uygulanabilmesi için ideal kabul edilebilecek bir çevreye sahip midir?

Çalışma, yukarıdaki soruların teorik cevaplarını bulmaya dönük çabalara ilave olarak Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türkiye'de kabul görmüşlüğünü tespit etmek için Türk sermaye piyasalarında denetimle yetkili denetim firmaları üzerinde yapılan bir anket çalışması ile desteklenmiştir.

ABSTRACT

The applicability of International Accounting Standards (IAS) formed by International Accounting Standards Committee (IASC) in developing countries as a standard setting strategy has been discussed from different points of view. The main point stressed in those arguments is that the relevance of the IASC's high-calibre standards to developing countries.

In this study, applicability of International Accounting Standards in Turkey, which is in a "developing country" position, is tried to evaluate by answering following questions;

- What accounting needs are the IAS designed to satisfy and what are the objectives of those standards?
- How should be the ideal environment in order for International Accounting Standards(IASs) to be applied?
- What are the accounting needs of Turkey, as a developing country?
- Could IASs satisfy Turkey's accounting needs?
- Does Turkey have the environment that could be accepted as ideal, in order for IAS to be applied?

In addition with the efforts aiming to find the theoretical answers of questions given above, the study is supported by a survey applied to audit firms authorized in Turkish capital markets, to reveal the acceptability of International Accounting Standards in Turkey.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Ahmet AĞCA'nın "Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Gelişmekte Olan Ülkelerde Uygulanabilirliği ve Kabul Görmüşlüğü: Türkiye Üzerine Bir Araştırma" başlıklı tezi 28 Nisan 2003 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, İşletme (Muhasebe) Anabilim Dalında Doktora tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Prof.Dr.Davut AYDIN
Üye : Prof.Dr.Hüseyin ERGİN
Üye : Prof.Dr.Kemal YILDIRIM
Üye : Prof.Dr.Ali KARTAL
Üye : Doç.Dr.Kerim BANAR

Prof.Dr.Nurhan AYDIN
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZ.....	ii
ABSTRACT.....	iii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	iv
ÖZGEÇMİŞ.....	v
TABLolar LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLER ve GRAFİKLER LİSTESİ.....	xv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

EKONOMİDE KÜRESELLEŞME VE MUHASEBENİN ULUSLARARASI BOYUTU

1. EKONOMİK KÜRESELLEŞME VE EKONOMİYİ KÜRESELLEŞTİREN GELİŞMELER.....	10
1.1. Uluslararası Ticaret.....	10
1.2. Doğrudan Yabancı Yatırımlar.....	11
1.3. Finans Piyasaları.....	12
1.4. Çok Uluslu Şirketler.....	13
1.5. Küresel ve Bölgesel Organizasyonlar.....	13
1.6. Planlı Ekonomiden Piyasa Ekonomisine Geçen Ülkeler.....	14
2. KÜRESELLEŞMEDEN ETKİLENEN MUHASEBE İLE İLGİLİ TARAFLAR.....	14
2.1. Çok Uluslu Şirketler.....	14
2.2. Muhasebe ve Denetim Şirketleri.....	15
2.3. Yatırımcılar ve Analistler.....	16

3.	ÜLKE MUHASEBE SİSTEMLERİNDEKİ FARKLILIKLAR.....	18
3.1.	Farklılıkların Nedenleri	20
3.2.	Muhasebe Sistemi Farklılıklarından Kaynaklanan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri.....	22
3.2.1.	Teoride Yer Alan Çözüm Önerileri.....	22
3.2.1.1.	Mukayeseli Muhasebe Teorisi.....	22
3.2.1.2.	Evrensel Muhasebe veya Dünya Muhasebesi Teorisi.....	23
3.2.2.	Uygulamada Yer Alan Çözüm Önerileri.....	24
3.2.2.1.	Çeviri	24
3.2.2.2.	Karşılıklı Tanıma (Mütekabiliyet).....	24
3.2.2.3.	Mutabakat.....	25
3.2.2.4.	Uluslararası Muhasebe Uyumlaştırması..	25

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBEDE UYUMLAŞTIRMA ÇABALARI

1.	UYUMLAŞTIRMA KAVRAMI.....	27
2.	UYUMLAŞTIRMA ÇABALARININ TARİHÇESİ.....	31
3.	UYUMLAŞTIRMANIN ARDINDAKİ BASKI GRUPLARI.....	34
3.1.	Yatırımcılar ve Finansal Analistler.....	34
3.2.	Çok Uluslu Şirketler.....	35
3.3.	Uluslararası Muhasebe/Denetim Şirketleri.....	36
3.4.	Uluslararası Kredi Kuruluşları.....	36
3.5.	Menkul Kıymet Borsaları.....	37
4.	UYUMLAŞTIRMAYA KARŞI YAPILAN ELEŞTİRİLER.....	37
5.	UYUMLAŞTIRMANIN ÖNÜNDEKİ ENGELLER.....	38
5.1.	Vergi Toplama Yöntemlerindeki Farklılıklar.....	39

5.2.	Çevresel Faktörlerdeki Farklılıklar	39
5.3.	Mesleki Kurumlar	39
5.4.	Milliyetçilik	40
5.5.	Muhasebe Standartlarının Ekonomik Etkileri	40
6.	UYUMLAŞTIRMA ÇABALARINDA YER ALAN KURULUŞLAR....	40
6.1.	Küresel-Özel Organizasyonlar.....	42
6.2.	Küresel-Resmi Organizasyonlar.....	42
6.3.	Bölgesel-Özel Organizasyonlar.....	43
6.4.	Bölgesel-Resmi Organizasyonlar.....	43
6.5.	Destekleyici Organizasyonlar.....	43
7.	ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KOMİTESİ	
	(The International Accounting Standards Committee, IASC).....	44
7.1.	Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tanınması.....	48
7.2.	IASC'a Yönelik Eleştiriler	50

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDE MUHASEBE VE MUHASEBE STANDARTLARI

1.	MUHASEBENİN EKONOMİK GELİŞMEDEKİ ROLÜ.....	52
1.1.	Muhasebenin Ekonomik Planlamadaki Rolü.....	53
1.2.	Muhasebenin Sermaye Oluşumunda ve Gelişmenin Finansmanındaki Rolü.....	54
1.3.	Muhasebe ve Vergi.....	58
2.	MUHASEBEDE STANDARTLARIN ÖNEMİ.....	60
2.1.	Muhasebe Standardı Türleri.....	62
2.2.	Muhasebe Standartlarına Duyulan İhtiyaç.....	63

3.	GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERİN ÖZELLİKLERİ.....	64
3.1.	Büyüme, Kalkınma ve Gelişme Kavramları.....	65
3.2.	Gelişmekte Olan Ülke Kavramı ve Gelişmekte Olan Ülkelerin Özellikleri.....	66
4.	GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDE MUHASEBENİN VE MUHASEBE STANDARTLARININ DURUMU.....	70
5.	GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDE MUHASEBE STANDARDI OLUŞTURMA STRATEJİLERİ.....	74
5.1.	Evrimsel Yaklaşım (The Evolutionary Approach)	74
5.2.	Teknoloji Transferi Yaklaşımı (The Transfer of Technology Approach).....	75
5.3.	Uluslararası Muhasebe Standartlarını Uygulama Yaklaşımı (The Adoption of International Accounting Standards).....	76
5.4.	Durumsal Strateji (The Situationist Approach).....	77

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDE UYGULANABİLİRLİĞİ

1.	ULUSLARARASI MUHASEBESE STANDARTLARI (IAS'LAR) VE GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELER.....	78
2.	IASC TARAFINDAN OLUŞTURULAN MUHASEBE STANDARTLARININ (IAS) AMAÇLARI VE ÖZELLİKLERİ.....	84
2.1.	IAS'ların Amaçları.....	84
2.2.	IAS'ların Özellikleri.....	84

3. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İÇİN	
İDEAL ÇEVRE.....	90
3.1. Özel Sektör ve İşletmelerin Mülkiyet Yapısı.....	91
3.2. İşletme Finansmanında Kullanılan Yöntem.....	91
3.3. Muhasebe Bilgisi Kullanıcılarının Özellikleri.....	95

BEŞİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ TÜRKİYE'DE UYGULANABİLİRLİĞİ

1. TÜRKİYE'YE AİT SOSYAL VE EKONOMİK GÖSTERGELER.....	98
2. TÜRKİYE'NİN MUHASEBE İHTİYACI.....	101
2.1. Türk Ekonomisinin Son Durumu.....	101
2.2. Türkiye'de Muhasebenin Durumu.....	108
2.3. Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Durumu.....	112
3. TÜRKİYE IAS'LARI UYGULAMAK İÇİN İDEAL ÇEVREYE SAHİP Mİ?.....	117
3.1. Türkiye'de Özel Sektörün Durumu ve İşletme Mülkiyetinin Yapısı.....	117
3.2. Türkiye'de Sermaye Piyasasının Durumu.....	121
3.3. Türkiye'de Bireysel ve Kurumsal Yatırımcının Durumu.....	125
4. DEĞERLENDİRME: ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI (IAS)'NİN GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDE VE TÜRKİYE'DE UYGULANABİLİRLİĞİ.....	130

ALTINCI BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ TÜRKİYE'DE KABUL GÖRMÜŞLÜĞÜ: SERMAYE PİYASASINDA BAĞIMSIZ DENETİMLE YETKİLİ KURULUŞLARA UYGULANAN ANKET ÇALIŞMASI

1.	ANKETİN AMACI VE KAPSAMI.....	133
1.1.	Anketin Amacı.....	133
1.2.	Anketin Kapsamı.....	133
2.	ANKETE KATILAN DENETİM ŞİRKETLERİNE AİT BİLGİLER...	135
3.	ANKET CEVAPLARININ ANALİZİ.....	144
3.1	Sermaye Piyasasında Denetimle Yetkili Denetim Şirketlerinin Türk Muhasebe Sistemi ve Uygulamaları Hakkındaki Düşünceleri.....	144
3.2.	Uluslararası Muhasebe Standartlarının Sermaye Piyasasında Denetimle Yetkili Denetim Şirketleri Tarafından Kabul Görmüşlüğü...	151
3.3.	Türk Şirketlerinin Uluslararası Muhasebe Standartlarına Yaklaşımı ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uygun Finansal Raporlar Düzenleyen Şirketlerin Profili.....	160
	SONUÇ.....	171
	EKLER.....	180
	KAYNAKÇA.....	201

TABLolar LİSTESİ

<u>Tablo</u>	<u>Sayfa</u>
1	Dünya Ticari Mal ve Hizmet İhracatı: 1990-2001..... 11
2	Bazı Araştırmacılara Göre Muhasebeye Etki Eden Faktörler..... 21
3	Muhasebe Uyumlaştırmasına Katkıda Bulunan Organizasyonlar..... 41
4	Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler..... 69
5	Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkelere İlişkin Ekonomik ve Sosyal Göstergelerdeki “Uçlar”..... 81
6	Piyasa Değerine Göre Dünyanın En Büyük 100 Şirketi..... 94
7	Yurtiçi İşgücü Piyasasındaki Gelişmeler..... 99
8	Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkelere İlişkin Ekonomik ve Sosyal Göstergelerdeki Uçlar ve Türkiye..... 100
9	Yıllar İtibari İle Türkiye’ye Ait GSMH Rakamları..... 101
10	Gayri safi Milli Hasıla İçinde Sektörlerin Payları..... 102
11	GSMH ve Sektörel Katma Değerler..... 103
12	GSYİH ve Harcama Grupları..... 104
13	Yıllar İtibari İle Toplam Dış Borç Yükü..... 106
14	Yıllar İtibari İle İzin Verilen ve Fiilen Gelen Yabancı Sermaye..... 107
15	GSMH İçerisinde Kamu ve Özel Sabit Sermaye Yatırımlarının % Payları..... 118
16	1985-2001 Yılları Arası Özelleştirme Gelirleri..... 119
17	İşletmeci KİT’lerin GSMH İçerisinde Yarattığı Katma Değer..... 119
18	1983’den Buyana Türkiye’de Yeni Kurulan Ve Kapanan Şirket ve Kooperatifler..... 120
19	Türkiye, BK ve ABD’de Borsada yer Alan Şirketlere Ait Bazı Bilgiler..... 124
20	Takasbank Nezindeki Hesaplar..... 126
21	Borsa Yatırımcılarına Ait Bazı Bilgiler..... 127
22	Yatırımcıların Sahip Olduğu Portföy Değerleri..... 128
23	Dilimlere Göre Yatırımcı Portföy Payları..... 129
24	Ankete Katılan Şirketlere Ait İstatistikî Bilgiler..... 135
25	Denetim Şirketlerinin Faaliyet Süreleri..... 135
26	Denetim Şirketlerinin Mesleki Personel Sayılarına İlişkin İstatistikî Bilgiler.. 136
27	Ankete Katılan Denetim Şirketlerinin Mesleki Personel Sayıları..... 136

28	Şirketlerin Çalışma Konularına İlişkin İstatistiki Bilgiler.....	137
29	Şirketlerin Çalışma Konusu (Denetim -%).....	137
30	Şirketlerin Çalışma Konusu (Danışmanlık -%).....	138
31	Şirketlerin Çalışma Konusu (Diğer).....	138
32	Şirketlerin Çalışma Konuları (Karşılaştırmalı).....	138
33	Şirketlerin Çalışma Konusu (Denetim Türü).....	139
34	Şirketlerin Çalışma Konusu (Denetim Türü- Detay).....	139
35	Şirketlerin Çalışma Konusu (Danışmanlık Türü).....	140
36	Şirketlerin Çalışma Konusu (Danışmanlık Türü-Detay I).....	140
37	Şirketlerin Çalışma Konusu (Danışmanlık Türü-Detay II).....	141
38	Yabancı Denetim Şirketleri ile Ortaklık.....	142
39	Yabancı Denetim Şirketleri ile Ortaklık Dışındaki İlişkinin Niteliği.....	142
40	Çalışan Sayısı ile Yabancı Denetim Kuruluşları İle İrtibatta Olan Denetim Şirketleri Arasındaki İlişki.....	143
41	Ankete Katılanların Unvanları.....	143
42	1. Soruya Ait Cevaplar.....	144
43	2. Soruya Ait Cevaplar.....	145
44	3. Soruya Ait Cevaplar.....	146
45	4. Soruya Ait Cevaplar.....	147
46	4. Soruya Ait Cevaplar- Devam.....	147
47	5. Soruya Ait Cevaplar.....	147
48	6. Soruya Ait Cevaplar.....	148
49	7. Soruya Ait Cevaplar.....	148
50	8. Soruya Ait Cevaplar.....	149
51	9. Soruya Ait Cevaplar.....	149
52	10. Soruya Ait Cevaplar.....	150
53	11. Soruya Ait Cevaplar.....	151
54	12. Soruya Ait Cevaplar.....	152
55	12. Soruya Ait Cevaplar- Devam I.....	152
56	12. Soruya Ait Cevaplar- Devam II.....	152
57	13. Soruya Ait Cevaplar.....	153
58	14. Soruya Ait Cevaplar.....	153

59	15. Soruya Ait Cevaplar.....	154
60	16. Soruya Ait Cevaplar.....	155
61	16. Soruya Ait Cevaplar- Devam.....	155
62	17. Soruya Ait Cevaplar.....	156
63	18. Soruya Ait Cevaplar.....	156
64	19. Soruya Ait Cevaplar.....	157
65	20. Soruya Ait Cevaplar.....	157
66	20. Soruya Ait Cevaplar- Devam I.....	157
67	20. Soruya Ait Cevaplar-Devam II.....	157
68	21. Soruya Ait Cevaplar.....	161
69	21. Soruya Ait Cevaplar Devam.....	161
70	22. Soruya Ait Cevaplar.....	162
71	23. Soruya Ait Cevaplar.....	163
72	23. Soruya Ait Cevaplar- Devam.....	163
73	24. Soruya Ait Cevaplar.....	164
74	24. Soruya Ait Cevaplar- Devam.....	164
75	25. Soruya Ait Cevaplar.....	165
76	Kamu/Özel Ayırımına Göre IAS'lara Uygun Finansal Raporlar Düzenleyen Şirketler.....	166
77	Sektörlere Göre IAS'lara Uygun Finansal Raporlar Düzenleyen Şirketler.....	166
78	Türk Şirketleri Kaç Yıldır IAS'lara Uygun Finansal Rapor Düzenliyor?.....	167
79	Türk Şirketleri Kaç Yıldır IAS'lara Uygun Finansal Rapor Düzenliyor? - Devam.....	167
80	IAS'lara Uygun Finansal Rapor Düzenleyen Şirketlere Ait Bilgiler.....	168
81	IAS'lara Uygun Finansal Raporlar Düzenleyen Şirketler Hangi Gerekçelerle Bunu Yapıyor?	170

ŞEKİLLER VE GRAFİKLER LİSTESİ

<u>Sekil</u>		<u>Sayfa</u>
1	IASC'ın Organizasyon Yapısı.....	46
2	Ekonomik Büyümede Bilginin Rolü.....	57
3	FASB'in Kavramsal Altyapısı.....	87

<u>Grafik</u>		<u>Sayfa</u>
1	Yıllar İtibari İle Borsada Yer Alan Şirket Sayıları.....	122
2	İMKB Şirketlerinin Toplam Piyasa Değerlerindeki Değişim.....	123
3	İMKB'de Günlük Ortalama İşlem Hacmi.....	123

GİRİŞ

Ekonominin küreselleşmesi ile muhasebe bilgisini kullanan taraflar yeni sorunlarla yüz yüze gelmiştir. Bu sorunların temelinde, ülkelerin sahip olduğu birbirinden farklı muhasebe sistem ve/veya uygulamaları bulunmaktadır. Uygulamalı ekonominin bir branşı olan muhasebe alanında küreselleşmenin etkisiyle gün yüzüne çıkan sorunlara, muhasebe camiasında üretilen çözümler içerisinde en çok ilgi ve kabul göreni ise “Uluslararası Muhasebe Uyumlaştırması” yaklaşımıdır. Bu yaklaşım üzerinde bir çok uluslararası resmi ve özel organizasyon çalışmalar yapmış olmasına rağmen, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC), en çok kabul gören ve resmi olarak tanınan organizasyon olarak ön plana çıkmış ve uluslararası muhasebe uyumlaştırması düşüncesi de bu kurumun yayınladığı standartlar (IAS’lar) ile hayata geçirilmiştir.

Uluslararası literatürde önceleri “uluslararası muhasebe standartları” fikri tartışılırken, IASC’ın faaliyete geçip standart oluşturmaya başlamasından itibaren tartışmalar bu standartların hangi ülkelerde nasıl uygulanacağı konusu üzerine yoğunlaşmıştır. Özellikle de ABD ve İngiltere gibi gelişmiş ülkelerin etkisinde olan IASC tarafından oluşturulan standartların, göreceli olarak zayıf ve yetersiz muhasebe sistem ve uygulamalarına sahip gelişmekte olan ülkelerde bir muhasebe standardı oluşturma stratejisi olarak uygulanabilirliği çeşitli açılardan tartışılmaya başlanmıştır. Bazı araştırmacılar IASC tarafından oluşturulan standartların gelişmiş ülkelerin ihtiyacına cevap verdiği gibi, gelişmekte olan ülkelerde de uygulanabileceği şeklinde genel bir değerlendirme yaparken, bazı araştırmacılar IASC tarafından oluşturulan standartların sanayileşmiş ülkelere daha uygun olduğunu, gelişmiş ülkelere farklı özelliklere sahip gelişmekte olan ülkelerin IAS’ları hiçbir değişiklik yapmadan kabul edip kullanmalarının ciddi sorunlara yol açtığını, bu nedenle IAS’ların gelişmekte olan ülkelere uygun olmadığını belirtmişlerdir

Uluslararası literatürde IAS'ların gelişmekte olan ülkelerde uygulanabileceği veya uygulanamayacağı yönünde yapılan araştırmalar konuyu geniş bir perspektiften ele alıp, uygulanabilirlik konusunu sorgularken, IAS'ların gelişmekte olan ülkelere uygun olup olmadığı noktasından hareket ettiği görülmektedir. Araştırmacıların böyle bir yaklaşımı tercih etmelerinin ardında, yerel uygulamalar ile IAS'lar arasında teknik farklılıkların giderilmesinin çok zor olmadığı gibi oldukça basit ve mantıklı bir gerekçe vardır. Teknik farklılıkları ortadan kaldırmak neticede bürokratik bir işlemdir; teknik farklılıklar bu konudaki yasal ve/veya mesleki düzenlemelerin değiştirilmesi ile giderilebilir. Zaten, bir dizi mesleki kuruluş (IASC, AICPA gibi) teknik farklılıkların neler olduğu konusunda çeşitli çalışmalarda bulunmuştur ve muhtemelen de bu yönde çalışmaya devam edecektir. Eğer IAS'lar bir sistem olarak, amaçları ve özellikleri nedeni ile gelişmekte olan ülkeler için uygun değilse, bu standartları olduğu gibi kabul edip -yerel yasaları veya mesleki düzenlemeleri bu standartlara uygun şekilde değiştirerek-, uygulamaya sokmak bir anlam ifade etmeyecektir.

Uluslararası muhasebe literatüründe bir yandan IASC tarafından oluşturulan standartların (IAS'lar) gelişmekte olan ülkelere uygunluğu üzerine çalışmalar yapılırken, bir yandan da bu ülkelerdeki muhasebe bilgisi kullanıcılarının IAS'ları ne derecede benimsediklerini tespiti için çalışmalar yapılmaktadır (Chamisa 1994; Hassan 1998). Çünkü, uluslararası muhasebe uyumlaştırmasının amacı sadece ülkelerin uluslararası muhasebe standartlarına veya bu standartlar ile uyumlu ulusal muhasebe standartlarına sahip olmalarını sağlamak değil, farklı ülkelerde hazırlanan, ama uluslararası alanda kıyaslanabilen firma mali raporlarına sahip olunmasını sağlamaktır. Bir başka deyişle oluşturulan uluslararası standartları kullanan işletmelerin sayısını arttırmaktır. Öyleyse, IASC'a üye gelişmekte olan ülkelerin karşılıklarında duran ve aşılması gereken en önemli sorun, firmaların bu standartları benimsemelerini ve uygulamalarını sağlayabilmektir

Ülkemiz muhasebe literatürüne bakıldığında ise Türk muhasebe araştırmacılarının, genel olarak uluslararası muhasebe konularına, özel olarak da Uluslararası Muhasebe Standartları(IAS) konusuna çok fazla ilgi göstermediği görülmektedir. Bu konuda

yapılan sınırlı sayıda ve genellikle makale şeklindeki çalışmaların IASC'ı ve onun standartlarını tanıtmaya dönük olduğu görülmektedir. Mevcut ulusal literatürde;

(a) bir başka ülke muhasebe sisteminin veya standartlarının bir bütün olarak Türkiye için uygulanabilirliği,

(b) Türkiye'deki muhasebe bilgisi kullanıcılarının Uluslararası Muhasebe Standartlarını benimseme ve

(c) Türkiye'deki işletmelerin IASC tarafından oluşturulan standartlara uygun mali rapor hazırlama düzeylerine ilişkin bir çalışmanın olmaması ilginçtir. Türk muhasebe araştırmacıları bunların yerine, konu başlığı olarak açıkça ifade etmeseler de, uluslararası muhasebe standartlarının (IAS) uygulanabilirliği konusunu teknik anlamda ele alarak, münferit IAS'lar ile Türkiye deki ulusal uygulamaların karşılaştırılmasına odaklanmışlardır. Uygulanabilirlik konusu, yabancı bir muhasebe sistemi veya standartlarının bir bütün olarak Türkiye'nin bünyesine uygunluğu açısından ele alınıp, değerlendirilmemiştir. Ülkemizde bu alanda bahse konu olacak tek araştırma 2000 yılında doktora tezi olarak yapılmıştır. Ancak bu çalışmada da Türk şirketlerinin IASC tarafından hazırlanan standartlara uyumu değil, Türk şirketlerinin firma karına etki eden alternatif muhasebe politikalarının ABD ve İngiltere'deki uygulamalar ile uyumu bulunmaya çalışılmıştır.

Bu çalışmada temel olarak iki amaç gerçekleştirilmek istenmiştir. Bunlar;

- 1- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından hazırlanan Uluslararası Muhasebe Standartları'nın bir gelişmekte olan ülke pozisyonundaki Türkiye'de uygulanabilirliğini tespit etmek,
- 2- Uluslararası Muhasebe Standartlarının fiiliyatta Türk muhasebe bilgisi kullanıcıları tarafından ne derecede kabul gördüğünü tespit etmek.

Bu çalışma, yukarıda sayılan amaçlar doğrultusunda "durum tespiti" yapmaya dönük betimsel bir araştırmadır. Çalışmada yapılmak istenen bulgular arasında sebep sonuç ilişkilerini tespit edip, istatistiksel anlamlılık testleri yapmak değildir. Çünkü bu araştırmada ele alınan konuda ülkemizde herhangi bir bilimsel çalışma bulunmamaktadır. Bu nedenle bu çalışmada hipotezler oluşturup, test etme yolu seçilmemiştir, bunun yerine, ileride aynı veya benzer konuda çalışmalar yapılmasına

imkan tanıyacak temel bulguları ortaya koymak amaçlanmıştır. Bu özelliği ile çalışma, herkes tarafından bilinen, ancak, literatürde ele alınmayan gerçeklerin somut bir şekilde ifade edildiği bir çalışma olarak alanında öncülük yapacaktır.

Çalışmada, IASB tarafından oluşturulan standartların, Türkiye’de uygulanabilirliği aşağıdaki sorulara cevap aranarak değerlendirilmek istenilmiştir;

1. Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) hangi muhasebe ihtiyacına cevap vermek için oluşturulmuştur ve amaçları nelerdir?
2. IAS’ların uygulanabilmesi için ideal çevre nasıl olmalıdır?
3. Gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye’nin muhasebe ihtiyaçları nelerdir?
4. IAS’lar, Türkiye’nin ihtiyaçlarına cevap verebilir mi?
5. Türkiye IAS’ların uygulanabilmesi için ideal kabul edilebilecek bir çevreye sahip midir?

Birinci amacın gerçekleştirilebilmesine dönük sorulan bu soruların cevaplarının bulunması için öncelikle mevcut ulusal ve uluslararası literatür incelenerek uluslararası muhasebe, uyumlaştırma ve gelişmekte olan ülkelerin muhasebelerinin özellikleri konularında teorik altyapının anlaşılmasına ve bu konularda dikkat edilmesi gereken noktaların tespitine çalışılmıştır. Daha sonra, IASB tarafından oluşturulan muhasebe standartları, Amerikan, İngiliz ve Türk muhasebe sistemleri ve düzenlemeleri hakkında mevcut kaynaklar taranarak ihtiyaç duyulan bilginin elde edilmesine çaba sarf edilmiştir. Bu yapılırken konu ile doğrudan veya dolaylı ilgili alanlarda da mevcut kaynaklara başvurulmuştur.

Çalışmanın ikinci temel amacı olan Uluslararası Muhasebe Standartları’nın fiiliyatta Türk muhasebe bilgisi kullanıcıları tarafından ne derecede kabul gördüğünü tespit etmek için Türk sermaye piyasalarında denetimle yetkili denetim firmaları hedef kitle seçilerek, bunlar üzerine bir anket çalışmasına başvurulmuştur. Sermaye piyasalarında denetimle yetkili denetim şirketlerinin seçilme gerekçeleri aşağıda sıralanmıştır;

- 1- Bu şirketler Sermaye Piyasası Kurulu tarafından, Sermaye Piyasası Kanununa tabi şirketleri denetlemekle yetkilendirilmişlerdir. Ancak bu yetki, söz konusu

denetim şirketlerinin SP Kanununu kapsamına girmeyen şirketleri denetlemelerine ve bu şirketlerin defterlerini onaylamalarına engel değildir. Bu özellikleri nedeni ile, söz konusu denetim şirketleri Türkiye’de en geniş yelpazede denetim yetkisine sahip şirketler olarak aynı zamanda Türkiye’deki işletmelerin hazırladığı finansal raporlar hakkında en kapsamlı teknik bilgiye sahip olan şirketler olarak ön plana çıkmaktadırlar.

- 2- Bu denetim şirketleri Türk muhasebe sistemi ve uygulamaları hakkında gerekli ve yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip kişilerden oluşmaktadır. Çünkü SP Kanunu uyarınca bu şirketler anonim şirket statüsünü taşımak zorundadır ve genel müdür ve yardımcıları ile yönetim kurulu başkan ve üyelerinin kendi alanlarında en az 10 yıl deneyimlerinin bulunması veya SPK tarafından uygun görülme kaydıyla yabancı ülkelerde bağımsız denetleme yapma yetkisi sağlayan belge sahibi olmaları, denetçilerinin ise bağımsız denetleme yapabilecek bilgi, deneyim ve yetenek sahibi olmaları ve muhasebe, vergi, banka ve kambiyo, işletme analizi, organizasyonu ve denetlemeleri konularından birinde veya birkaçında en az 5 yıllık deneyimlerinin bulunması veya yabancı ülkelerde bağımsız denetleme yetkisi sağlayan belge sahibi olmaları gerekmektedir.

Yukarıdaki gerekçelere bağlı olarak sermaye piyasasında denetimle yetkili denetim şirketlerinin anket için seçimi ile;

- hem meslek erbabının Türk muhasebesi ve uluslararası muhasebe standartları hakkındaki görüşlerine ulaşmanın,
- hem de bu şirketlerin üzerinden Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin uluslararası muhasebe standartlarına olan yaklaşımlarını tespit etmenin ve IAS’lara uygun finansal raporlar düzenleyen işletmelerin profillerinin çıkarılmasının mümkün olacağı düşünülmüştür.

Sermaye piyasasında denetimle yetkili şirketlerin cevaplamaları için düzenlenen anket ile aşağıda sıralanan alt amaçlar gerçekleştirilmek istenmiştir;

- Meslek erbabının Türk muhasebe sistemi ve uygulamaları hakkında görüşlerini almak,
- IASC tarafından hazırlanan Uluslararası Muhasebe Standartlarının meslek erbabı tarafından kabul görmüşlüğünü tespit etmek,
- Türk işletmelerinin Uluslararası Muhasebe Standartlarına karşı yaklaşımlarını tespit etmek,
- Uluslararası Muhasebe Standartlarını kullanan Türk işletmelerinin profilini çıkarmak.

Her ne kadar tez başlığında “gelişmekte olan ülkeler” ifadesi geçse de, böyle bir çalışmada bütün gelişmekte olan ülkelerin muhasebeleri hakkında tek tek bilgi vermenin zorluğu ortadadır. Bu nedenle çalışmada gelişmekte olan ülkelerin muhasebelerinin genel özellikleri hakkında bilgi verilmiş, spesifik olarak da Türkiye üzerine yoğunlaşmıştır. Bilindiği gibi, gelişmekte olan ülkeler homojen özellikler taşımamakta, her bir gelişmekte olan ülke birbirlerinden bazı noktalarda farklılaşmaktadır. Bu nedenle, çalışma neticesinde Türkiye hakkında yapılan değerlendirmeler, bütün gelişmekte olan ülkeler için değil, ancak Türkiye ile benzer özellikler taşıyan ülkeler için geçerli olacaktır.

Uluslararası muhasebe standartlarının Türkiye’de uygulanabilirliğini bir çok açıdan ele almak mümkündür. Bu çalışmada teknik anlamda uygulanabilirlik değil, genel olarak uluslararası muhasebe standartlarının Türkiye’nin bünyesine uygunluğu sorgulanmıştır.

Çalışmanın ikinci temel amacı olan “Uluslararası Muhasebe Standartları”nın fiiliyatta Türk muhasebe bilgisi kullanıcıları tarafından ne derecede kabul gördüğünü tespit etmek için ideal olan, bütün muhasebe bilgisi ile ilgili tarafların (meslek erbabı, işletmeler, kullanıcılar ve hatta akademisyenler) görüşlerinin alınmasıdır. Ancak böylesi geniş bir araştırma hem maddi bakımdan, hem de zaman bakımından bu çalışmanın boyutunu aşmaktadır. Bunun yerine, bu çalışmada muhasebe ile ilgili taraflardan bir kesitin alınması daha uygulanabilir görülmüştür. Bu noktadan hareketle muhasebe bilgisi kullanıcılarının görüşlerini tespit etmek için bir anket düzenlenmiş ve bu anketin

hedef kitlesi de sermaye piyasasında denetimle yetkili denetim şirketleri ile sınırlandırılmıştır.

Çalışma toplam altı bölümden oluşmaktadır. Birinci Bölüm’de ekonominin küreselleşmesinden ve bunun muhasebe ile ilgili tarafları nasıl etkilendiğinden bahsedilmiş, ülke muhasebelerindeki farklılıklar ve bu farklılıklardan kaynaklanan sorunlara getirilen çözüm önerileri ele alınmıştır.

Çalışmanın İkinci Bölümünde muhasebede uyumlaştırma çabaları, muhasebede uyumlaştırma kavramı, uyumlaştırma çabalarının tarihçesi, uyumlaştırmanın ardındaki baskı grupları, uyumlaştırmaya karşı yapılan eleştiriler, uyumlaştırmanın önündeki engeller, uyumlaştırma çabalarında yer alan kuruluşlar, gibi alt başlıklar halinde detaylı olarak incelenmiş ve bölümün sonunda Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) hakkında bilgi verilmiştir.

Üçüncü Bölüm geliştirmekte olan ülkelerin muhasebesi üzerine odaklanmış, önce muhasebenin ekonomik gelişmedeki öneminden, ardından muhasebede standartların öneminden bahsedilmiş, daha sonra da geliştirmekte olan ülkelerin özellikleri, bu ülkelerde muhasebenin ve muhasebe standartlarının durumu, bu ülkelerde muhasebe standardı oluşturmak için kullanılabilecek stratejiler anlatılmıştır.

Dördüncü Bölümde Uluslararası Muhasebe Standartlarının (IAS) geliştirmekte olan ülkelerde uygulanabilirliği konusu genel hatları ile ele alınmış ve bu doğrultuda önce IAS’lar ile geliştirmekte olan ülkeler arasındaki bağ kurulmuş, IAS’ların özellikleri incelenmiş ve nihayetinde IAS’lar için ideal çevrenin özellikleri ortaya çıkarılmıştır.

Tez çalışmasının birinci amacı olan “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türkiye’de Uygulanabilirliği” ise Beşinci Bölümde değerlendirilmiştir. Bu bölümde öncelikle Türkiye’nin geliştirmekte olan bir ülke olduğunu göstermek için Türkiye’ye ait ekonomik ve sosyal göstergeler ortaya konulmuş, daha sonra Türkiye’nin muhasebe ihtiyaçları açığa çıkarılarak, “Türkiye IAS’ları uygulamak için ideal çevreye sahip mi” sorusuna cevap aranmıştır.

Altıncı ve son bölümde tez çalışmasının ikinci amacı olan “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türkiye’de kabul görmüşlüğü”nü tespit etmek için, sermaye piyasalarında denetimle yetkili denetim şirketlerine dönük yapılan anket çalışmasının değerlendirilmiştir. Bu bölümün sonunda çalışmadan elde edilen sonuçlar ve gelecek araştırmalar ve araştırmacılar için öneriler yer almaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

EKONOMİDE KÜRESELLEŞME VE MUHASEBENİN ULUSLARARASI BOYUTU

İnsanoğlu tarih boyunca bir çok değişimlere şahit olmuştur. Her yeni zaman dilimi bir öncekine nazaran insanoğlunu bir adım ileriye götürmüş, başlangıçta dünyanın ayrı bölgelerinde birbirlerinden habersiz olarak yaşayan insanlar, önce birbirlerinin varlığını keşfetmeye, daha sonra da yakınlaşmaya başlamışlardır. Yaşanan değişimin hızı son yüzyılda en üst düzeye ulaşmış, insanoğlunu birbirinden ayıran fiziksel sebeplerin çoğu yavaş yavaş önemini yitirmeye başlamıştır. 20. yüzyılın özellikle ikinci yarısında yaşanan bu hızlı değişim, önceleri bir akım, 1990'lerden itibaren ise bir "kavram" olarak ele alınmış ve "küreselleşme"¹ olarak isimlendirilmiştir.

Kavram olarak "küreselleşme", ulaşım, haberleşme ve bilgi işlem teknolojisindeki gelişmeler sonucunda, toplumsal ve kültürel düzenlemeler üzerinde, mekansal uzaklıklardan kaynaklanan farklılıkların ortadan kalktığı toplumsal bir süreç² olarak tanımlanmıştır. Pek çok teorik analiz, küreselleşmenin toplumsal hayatın ekonomi, politika ve kültür gibi üç farklı alanında izinin takip edileceğini ortaya koymaktadır³.

Muhasebe uygulamalı ekonominin bir branşdır⁴ ve kararları ve eylemleri ticari bir işletme veya diğer işletmelerin faaliyetleri ile ilgili olan çok sayıda kişiye, bu işletmeler hakkındaki ekonomik bilgileri bir süreç içinde toplayarak iletir⁵. Uluslararası muhasebe ise, muhasebe biliminin yeni olarak adlandırılabilir bir alt branşdır ve özellikle 20. yüzyılın son çeyreğinden itibaren, aynı tarihlerde popülerleşen ekonomide küreselleşme

¹ Malcom Waters, *Globalization* (London: Routledge, 1995). s.1.

² Rana Eşkinat, *Küreselleşme ve Türkiye Ekonomisi* (Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No.1036, 1998). s.7.

³ Aynı, s.10.

⁴ F. D. Choi, C. A. Frost, G. K. Meek, *International Accounting* (Third Edition. New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1999). s. 1.

⁵ "D. E. Kieso, J. Weygandt, *Intermediate Accounting* (Eight Edition. N.J.: John Wiley an Sons, Inc., 1995). s.5" Özgül Cemalcılar, *Saimc Önce, Muhasebenin Kuramsal Yapısı* (Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1999). s.2'deki alıntı.

akımının bir sonucu olarak, bir çok akademisyen ve profesyonelin ilgisini çekmeye başlamıştır. “Uluslararası muhasebe” konusunun daha iyi anlaşılabilmesi için, ekonomi alanında yaşanan küreselleşmenin bilinmesi gerekir, zira daha önce de belirtildiği gibi, muhasebe ekonominin bir branşdır ve muhasebenin gelişimini ekonominin gelişiminden ayrı ele almak mümkün değildir. Uluslararası Muhasebe olarak adlandırılan muhasebenin bu alt dalının, ekonominin küreselleşmesi veya bir başka deyişle uluslararasılaşması sonucunda oluştuğu, bir çok akademisyenin hemfikir olduğu bir gerçektir (Choi ve Müller,1978; Nobes ve Parker, 1998; Choi, Frost ve Meek, 1999). Bu bölümde ekonominin küreselleşmesine yol açan faktörler, küreselleşmeden muhasebe bilgisini kullanan tarafların nasıl etkilendiği, ortaya çıkan sorunlar ve sorunlara getirilen çözüm yolları sırası ile ele alınarak muhasebenin uluslararası boyutu hakkında detaylı bilgi verilecektir.

1. EKONOMİK KÜRESELLEŞME VE EKONOMİYİ KÜRESELLEŞTİREN GELİŞMELER

Ekonomide kullanılan kaynakların sınırlı olduğu gerçeği, bu kıt kaynakları paylaşan ülkelerin birbirine daha da bağımlı hale gelmesine yol açmıştır. Bu karşılıklı bağımlılık sonucu ülkeler arasındaki sınırlar, ekonomilerin başrol oyuncularını olan şirketler ve yatırımcıların, gelişen teknoloji ile birlikte artan ulaşım ve iletişim imkanları sayesinde, oyuna katılmaları sonucu ekonomik anlamda kaybolmaya başlamış ve “küresel ekonomi” gibi yepyeni bir kavram ortaya çıkmıştır. Ekonomiyi küreselleştiren gelişmeler aşağıda özet olarak açıklanmıştır;

1.1. Uluslararası Ticaret

Ekonomik küreselleşmenin en önemli göstergelerinden biri, belki de başta geleni ülkeler arası yapılan ticarettir (dış ticaret). Dış ticaret, küreselleşmenin bir göstergesi olmaktan öte, onun en önemli aracı ve nedeni, aynı zamanda da bir sonucudur⁶. Dünya nüfusunun artışı, ulaşım ve iletişimi kolaylaştıran bilimsel ve teknolojik gelişmeler, soğuk savaşın sona ermesiyle planlı ekonomi sistemine tabi birçok ülkenin serbest

⁶ Devlet Planlama Teşkilatı Özel İhtisas Kurulu Raporu. **Küreselleşme** (Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı. Yayın No:DPT:2544-ÖİK:560. Ankara:2000).s. 22.

piyasa ekonomisine yönelmesi gibi gelişmelere bağlı olarak uluslararası ticarete de önemli artışlar kaydedilmiştir⁷.

19. yüzyılda en fazla ticaret yapan ülke İngiltere⁸ iken, bu yüzyılın ikinci yarısından itibaren İngiliz hegemonyasının yıkılması ile birlikte tek merkezli dünya ticareti çok merkezli olmaya başlamıştır. 1800 ve 1913 yılları arasında uluslararası ticaretin dünya üretimine oranı %3'den %33'e yükselmiştir⁹. Dünya ticareti 1948-1966 yılları arasında %6.6 büyümüşken, 1966-1973 yılları arasında büyüme oranı %9.2 ye yükselmiştir¹⁰. 2000 yılında ise dünya mal ve hizmet üretimi ve ticareti, tarihin en yüksek değerlerine ulaşmıştır. Dünya ticari mal ihracatı 2000 yılında 1999 yılına göre %12,5 artarak 6,2 trilyon Amerikan Doları'na, dünya ticari hizmet ihracatı ise 1999 yılına nazaran ortalama % 6 artarak 1,4 trilyon Amerikan Doları'na yükselmiştir¹¹. Dünya ticari mal ve hizmet ihracatının 1990-2000 dönemine ait değerleri aşağıda gösterilmiştir.

Tablo -1 Dünya Ticari Mal ve Hizmet İhracatı:1990-2001

Yıllar	Değer (\$)	On Yıllık Değişim(%)	Yıllık Değişimler (%)		
	2000		1990-2000	1999	2000
Ticari Mal	6,186	6.0	4.0	12.5	1.0
Ticari Hizmet	1,435	6.0	2.0	6.0	...

Kaynak: WTO 2001,s.2.

1.2. Doğrudan Yabancı Yatırımlar

Doğrudan yabancı yatırımlar da ekonominin küreselleştiğinin bir delili olarak ele alınabilir. Doğrudan yabancı yatırım, bir ülke ekonomisine ait ekonomik bünyenin (doğrudan yatırımcı), kendi ülkesi dışındaki bir başka ülke ekonomisine ait ekonomik bünyede (doğrudan yatırım işletmesi), bu bünyenin yönetiminin önemli bir bölümü üzerinde söz sahibi olacak şekilde, uzun süreli çıkar elde etme amacını yansıtır¹². Gelişmiş ülkelerin şirketleri eskiden beri menşe ülke dışında yatırım yapı gelmişlerdir; 70'li yıllarda hızlanmaya başlayan doğrudan sermaye yatırımları 80'li yıllara

⁷ Devlet Planlama Teşkilatı Özel İhtisas Kurulu Raporu, **Ön.ver.**, s.23.

⁸ Eşkinat, **Ön.ver.**, s.100

⁹ Aynı , s.100.

¹⁰ Waters, **Ön.ver.** ,s. 69.

¹¹ World Trade Organization. **International Trade Statistics 2001** (France: WTO Pub., 2001), s.2.

¹² OECD, **OECD Benchmark Definition of Foreign Direct Investment** (Third Edition. Paris, France:1996). s.7.

gelindiğinde yılda ortalama %29'luk bir artış göstermeye başlamıştır¹³. OECD ülkelerinin toplam dışa dönük doğrudan yabancı sermaye yatırımları 1996 yılında yaklaşık 341 milyar Amerikan Doları iken, bu miktar 1999 yılı için 768 milyar Amerikan Doları seviyesine, toplam içe dönük doğrudan yabancı sermaye yatırımları ise 1996 yılında yaklaşık 249 milyar Amerikan doları iken, 1999 yılında yaklaşık 684 milyar Amerikan doları seviyesine ulaşmıştır¹⁴.

1.3. Finans Piyasaları

Fon fazlası olanlar ve bu fonlara ihtiyaç duyanlar arasındaki ilişkilerin, gelişen teknoloji sayesinde yoğunlaşması ile finans piyasaları önemli ölçüde büyümeye başlamış, bu da ekonomik küreselleşmeyi hızlandırmıştır. Şirketler sermaye ihtiyaçlarını, özellikle II.Dünya Savaşı öncesi, yerli kaynaklardan karşılamaktaydılar. Ancak, II. Dünya Savaşı'nın bitimi ile ortaya çıkan uluslararası ekonomik yardım programları sonucu, uluslararası sermaye piyasalarında çok önemli büyümeler ve gelişmeler olmaya başlamıştır. 19. yüzyılın sonlarında uluslararası finans piyasası Londra'dan yönetilirken, 20. yüzyılın başlarından itibaren New York borsasının güçlenmesi ve merkez olması, daha sonraları Almanya ve Japonya'nın da finans piyasası olarak güçlenmesi¹⁵ ve son yıllardan itibaren gelişmekte olan ülkelerin sermaye piyasalarının gelişmesi ekonominin küreselleşmesinde etkili olmuştur. Sermaye piyasalarının uluslararası şirketlerce ne derecede kullanıldığını A.B.D örneği ile açıklanabilir; A.B.D. Sermaye Piyasası Kurulu'na (SEC), 1990 yılında 45, 1993 yılında 109, 1998 yılında ise 160 yeni yabancı şirket kaydolmuştur. 1990-1998 yılları arasında SEC'e kaydolan toplam yabancı şirket sayısı 1,026'dır¹⁶. Dünya menkul kıymet borsaları içerisinde çok büyük bir öneme ve büyüklüğe sahip olan New York Menkul Kıymetler Borsası'nda (NYSE), 2000 yılında 52 ülkeden 402 yabancı çok uluslu şirket yer almıştır¹⁷. Bu yabancı şirketler içerisinde Çin (9), Brezilya (21), Şili (23) ve Singapur (4) gibi gelişmekte olan ülkelerin çok uluslu şirketlerinin NYSE'de yer alan

¹³ Devlet Planlama Teşkilatı Özel İhtisas Kurulu Raporu. **Küreselleşme** (Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı. Yayın No:DPT:2375-ÖİK:440. Ankara:1995).s. 10,12.

¹⁴ Maiko Miyake, Magdolna Sass, "Recent Trends in Foreign Direct Investment", **OECD- Financial Market Trends** No.76:23-41 (Haziran 2000). s.24.

¹⁵ Eşkinat, **Ön.ver.**, s.128,131.

¹⁶ Elektronik Kaynak: "Capital Market Statistics": <http://www.iasc.org.uk>

¹⁷ Elektronik Kaynak: "Capital Market Statistics": <http://www.iasc.org.uk>

toplam yabancı şirketler içerisindeki sayısı ve oranının hiç de azımsanmayacak düzeyde olması dikkat çekicidir.

1.4. Çok Uluslu Şirketler

Ülkeler arası artan ticari ilişkiler ve doğrudan yabancı sermaye yatırımları yepyeni bir şirket profili ortaya çıkarmış, bu şirketler de ekonominin küreselleşmesinde belki de en büyük katkıyı yapmışlardır. “Doğrudan yabancı yatırımlara girişen ve üretim faaliyetlerini birden fazla sayıda ülkede gerçekleştiren”¹⁸ şirketlere “Çok Uluslu Şirket (ÇUŞ)” denmektedir. Kökenleri 1500’lü yıllara uzanan sömürü ticareti dönemi şirketleri, bugün yerini, kurulduğu ülke dışında üretim ve satış yapan ve sermayesini borsalar aracılığı ile farklı ülke ve millet tabanlarına yayan şirketlere bırakmıştır. 1988 yılında yapılan bir hesaplama göre yabancı varlıkları \$1,1 trilyon, toplam varlıkları \$ 4 trilyon olan yaklaşık 20,000 ÇUŞ vardır, bu şirketler dünya üretiminin yüzde 8’ini, tüm piyasa ekonomilerinin GSH’larının yüzde 25-40’ını, uluslararası emtia ticaretinin yüzde 75’ini ve dünya sermayesinin yüzde 25’ini oluşturmaktadırlar¹⁹. Bu rakamlar, ÇUŞ’ların ekonominin küreselleşmesinde ne denli önemli rol oynadığının açık göstergeleridir.

1.5. Küresel ve Bölgesel Organizasyonlar

20. yüzyılın özellikle ikinci yarısından itibaren ortaya çıkan küresel ve bölgesel boyutlu ekonomik gruplar ve antlaşmalar da ekonominin küreselleşmesinde önemli etkiye sahiptir. Birleşmiş Milletler, Uluslararası Para Fonu (IMF) ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) gibi küresel, Avrupa Birliği, Batı Afrika Ekonomik Topluluğu (CEAO), Güneydoğu Asya Ulusları Topluluğu (ASEAN) gibi bölgesel ekonomik gruplarla, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Antlaşması (GATT) ve Kuzey Amerika Serbest Ticaret Bölgesi Antlaşması (NAFTA) gibi küresel ve bölgesel kapsamlı antlaşmaların, ülkeler arası işbirliği ve gelişmeye, dolayısıyla ekonomide küreselleşmenin oluşumuna katkısı inkar edilemez.

¹⁸ J.Dunning, *Multinational Enterprises in a Global Economy* (Workingham: Addison-Welley, 1993). s.6.

¹⁹ Dunning, *Ön.ver.*, s.14-15

1.6. Planlı Ekonomiden Piyasa Ekonomisine Geçen Ülkeler

20. yüzyılın başlarında ortaya çıkan Doğu Bloğunda bu yüzyılın sonlarında doğru büyük değişimler olmuş, bir çok eski Doğu Blok üyesi ülke, planlı ekonomiden piyasa ekonomisine doğru geçiş yapmaya başlamıştır. Bu değişimler, uluslararası yatırımlar ve ticaret için yeni imkanlar ortaya çıkarmış, bu ülkelerin sermaye piyasaları ve borsalara ilgisi artmaya başlamıştır. Doğu Blok'u ülkelerinin serbest piyasa ekonomisi içerisinde yeniden yapılanması ve Sovyet sosyalist sisteminin gevşemesi, 400 milyonu aşkın insanı içeren bir pazarın yabancı yatırım imkanlarının açılmasını sağlamış²⁰, daha önce dünya sermayesinin ve ticaretinin giremediği bu bölgeler, kapılarını dünyaya açarak küreselleşme sürecini hızlandırmışlardır.

2. KÜRESELLEŞMEDEN ETKİLENEN MUHASEBE İLE İLGİLİ TARAFLAR

Ekonominin küreselleşmesine yol açan ve yukarıda özetlenen gelişmeler, ekonomi ile yakından ilgili muhasebe bilgisini kullanan tarafların yeni sorunlarla yüz yüze gelmelerine yol açmıştır. Bu taraflar ve karşılaştıkları sorunlar aşağıda özetlenmiştir;

2.1. Çok Uluslu Şirketler

Şirketler, muhasebe bilgisine ihtiyaç duyan temel gruplara yönelik finansal raporlar hazırlarlar. Bu hazırlanan raporlar, hitap ettikleri kullanıcı grubuna (yatırımcı, kredi veren veya hükümet) bağlı olarak, hem şekil, hem de içerdikleri bilgi açısından farklılık gösterebilirler. Artan küreselleşme hareketi sonucu şirketlerin müşterileri tüm dünya insanları, rakipleri ise dünya üzerinde bütün şirketler olmuştur. Küreselleşme baskısı ile şirketler hayatta kalabilmek ve rekabet edebilirliklerini koruyabilmek için genişleme ve modernizasyon zorunlulukları ile yüz yüze gelmiş, bunların finansmanı için de yeni müşteri ve yatırımcı pazarları bulmak zorunda kalmışlardır. Eğer şirket, faaliyetlerini yabancı piyasalara doğru genişletmek isterse, bu şirketin finansal tablo ve açıklamaları ile ilgilenen tarafların sayısı artacaktır.

²⁰ Dennis E. Peavey ve Stuart K. Webster, "Is GAAP the Gap to International Markets?", *Management Accounting*. ss. 31-35, (August, 1990), s. 31.

Şirketler, yabancı bir ülkeye; ya (a) o ülkede direkt mal ve/veya hizmet üretmek ve/veya ticari faaliyette bulunmak üzere, bizzat veya o ülkeden bir şirketle ortaklaşa yatırım yaparak-branşlaşma yolu ile-, ya da (b) o ülkenin sermaye piyasalarını kullanarak, sermaye ihtiyacını gidermek maksadıyla girmektedirler. Birinci durumda şirket, branşın performansını değerlendirmek istediğinde karşısına, branşın faaliyette bulunduğu ülkenin vergi ve muhasebe sistemine uygun finansal raporlarını kendi sistemine uygun hale getirme sorunu çıkmaktadır. Ancak, ÇUŞ'ler kendi organizasyonu içerisinde standart bir muhasebe sistemi kullanma eğilimindedirler²¹. Ayrıca bu farklılık ÇUŞ'lerin iç denetim faaliyetlerinde sorunlara yol açmaktadır²². İkinci durumda, yani sermaye piyasasına girilmek istendiğinde ise, yabancı ülkenin muhasebe bilgisi kullanıcıları kendi muhasebe standart ve açıklama kapsamına göre hazırlanmış finansal tablo ve dipnotları tercih edeceklerdir²³. Bu durumda şirketler ya hiçbir şey yapmayıp o piyasaya girmekten, dolayısı ile sermaye yükseltme isteğinden vazgeçecek, ya da o ülkenin sermaye piyasası kurallarına ve borsa düzenlemelerine uygun finansal tablolar hazırlayacak, sermaye yükseltme imkanına karşılık o ülke kurallarına uygun finansal tablo hazırla(t)ma maliyeti ve sermaye piyasasına girmek için zorunlu olan ücreti ödemek zorunda kalacaktır. 1991 yılında yapılan bir araştırma, ÇUŞ'lerin bu tür yaptırımları olan sermaye piyasalarından kaçınma eğiliminde olduklarını açığa çıkarmıştır²⁴.

2.2. Muhasebe ve Denetim Şirketleri

Şirketlerin karşılaştıkları sorunların yansımaları, onlarla doğrudan alakalı olan muhasebe ve denetim şirketlerini de etkilemiş ve onları da çeşitli sorunlarla baş başa bırakmıştır. Muhasebe ve denetim şirketlerinin en önemli müşterileri, küresel ekonominin baş aktörleri olan ÇUŞ'lerdir. Denetçiler, bir grubun her bir şirketi için ayrı denetim raporları düzenlemekten ziyade, grubun tümü hakkında, konsolide edilmiş

²¹ P. Walton, A. Haller, B. Raffournier, *International Accounting* (North Yorkshire: International Thomson Business Press,1998). s. 2.

²² Aynı, s.2.

²³ S. M. El-Gazzar, P. M. Finn ve R. Jacop, "An Emprical Investigation of Multinational Firms' Compliance with International Accounting Standards", *The International Journal of Accounting*, Vol: 34, No.2 : ss.239-248,(1999). s.239.

²⁴ S.E.C Purvis, H. Gernon ve M.A. Diamond, "The IASC and Its Comparability Project: Prerequisites for Success", *Accounting Horizon*. ss.25-44, (Haziran 1991).s.44.

finansal tablolar üzerine rapor düzenlemektedirler²⁵. Ancak, bu konsolide edilmiş finansal tabloların denetim raporu için kullanılabilirliği tamamen esas alınan sistemle alakalıdır; farklı ülkelerde yer alan branşlar, farklı muhasebe sistem ve kuralları doğrultusunda finansal tablolarını hazırlamakta ve denetimleri o ülkenin sistemlerine uygunluk boyutunda yapılmaktadır. Sorun, bu farklı sistemlerde faaliyet gösteren mensup şirketlerin tümü hakkında, ana şirketin tabi olduğu sistem ve onun kuralları doğrultusunda görüş bildirmesi gereken denetim raporu hazırlanmak istediğinde orta çıkmaktadır.

2.3. Yatırımcılar ve Analistler

Ekonominin uluslararası ticaret, uluslararası sermaye, uluslararası şirket birleşmeleri gibi sebeplerle küreselleşmesi şirketleri de küreselleştirmeye başlamış ve yeni pazarlara girerek hem üretim ve ticaret yapan hem de sermaye talep eden şirketlerin finansal durum ve performanslarını yansıtan finansal tablolar da, o piyasalardaki karar vericiler açısından, yatırım, kredi ve şirket pazarlıkları gibi karar verme gerektiren durumlarda kullanılan en önemli kaynak haline gelmiştir.

Yatırımcılar, analistler, bankacılar ve diğer finansal tablo kullanıcıları açısından, yabancı finansal raporları okuyup analiz etme ve finansal kıyaslamalar yapma giderek artan bir ihtiyaç haline gelmeye başlamıştır. Finansal tabloları kullanarak yapılan değerlendirme ve işletme analizi için genellikle başvuru alan çerçevede şu dört analiz gerçekleştirilir;

- 1- İşletme stratejisi analizi,
- 2- Muhasebe analizi,
- 3- Finansal analiz (rasyo ve nakit akım analizleri) ve
- 4- Beklenti analizi (tahmin ve değerlendirme)²⁶.

²⁵ Walton, Haller, Raffournier, **Ön.ver.**, s.413

²⁶ “ K.G. Palepu, V.L. Bernard, P. M. Healy, *Business Analysis and Valuation Using Financial Statements* (Cincinnati, OH: South-Western College Publishing, 1996)”, Frederick D. Choi, Carol Ann Frost, Gary K. Meek, *International Accounting* (Third Edition. New Jersey: Prentice-Hall, Inc. 1999). s. 290’ daki alıntı.

Konu uluslararası şirketler, kaynak da bu şirketlerin kendilerine özel finansal raporları olunca, yapılacak analizlerde sıkıntı yaşanmaktadır. Bu sıkıntılar;

İşletme stratejisi analizi için; bilgiye ulaşamama; **Muhasebe analizi için;** finansal tablo hazırlama ilke ve yöntemleri ile kullanılan muhasebenin ölçme ve değerlendirme ilke, yöntem ve politikalarındaki farklılıklar, denetim kalite, yöntem ve görüş bildirimlerinden kaynaklanan farklılıklar; **Finansal analiz için,** rasyolarda farklı muhasebe uygulamalarından kaynaklanan farklılıklar, yerel kültürel ve ekonomik şartlar nedeniyle rasyo yorumlamalarındaki farklılıklar, nakit akım tablosunun içeriğinden ya da bu tablonun hiç bulunmamasından kaynaklanan farklılıklar; **Beklenti analizi için;** endeks hesaplamalarından kaynaklanan farklılıklar, muhasebe uygulamalarındaki farklılık nedeniyle ülkeler arası sektörel kıyaslamaların yapılamayışı ve enflasyon seviyesi olarak sayılabilir.

Yukarıda sayılan sıkıntılara, kullanılan finansal tabloların biçimsel formatı, dil ve terminolojideki farklılıklar da eklenince muhasebe bilgisine başvuran yatırımcı, analist, kredi verenler gibi ilgi gruplarının karar vermede işi oldukça zorlaşmakta, bu tür sıkıntılar hem şirketleri, hem de şirketlerle ilgilenen grupları bir çok potansiyel kazançtan mahrum etmektedir. Miles ve Nobes tarafından 1998 yılında analistler ve fon yöneticileri üzerinde yapılan bir araştırma, uluslararası muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların yatırım kararlarını etkilediğini ortaya çıkarmıştır²⁷. Lainez ve Callao tarafından yapılan bir başka araştırmada, seçilen bir grup şirketin finansal raporları farklı ülkelerin muhasebe prensiplerine göre yeniden düzenlenmiş ve neticede likidite, borç ödeme kabiliyeti, borçluluk ve karlılık gibi göstergelerin her bir durumda farklılık gösterdiği tespit edilmiştir²⁸. Bu da, farklı ülkelerdeki şirketleri yatırım amacıyla müşterileri adına inceleyen analistlerin karar almada ne denli zorlandıklarının bir göstergesidir.

²⁷ Samantha Miles, Christopher Nobes, "The Use of Foreign Accounting Data in UK Financial Institutions", *Journal of Business Finance and Accounting*. 25 (3)ve(4);s.309-328, (April/May 1998),s.315.

²⁸ J.A. Lainez ve S. Callao, "The Effect of Accounting Diversity on International Financial Analysis: Empirical Evidence". *The International Journal of Accounting*. Vol. 35, No:1: ss.65-83, (2000), s.65.

3. ÜLKE MUHASEBE SİSTEMLERİNDEKİ FARKLILIKLAR

“Eğer muhasebe standartları bir vakum ortamında makineler tarafından yazılıysaydı temel amaç finansal durumu dürüstçe yansıtmak olurdu ve bu durum ülkeden ülkeye büyük farklılık göstermezdi. *Ancak*, şanssız mı demek gerekir maalesef mi *bilinmez*, muhasebe standartları belli bir zamanda, belli bir ülkede mevcut güçler ve baskılara maruz kalan şahıslar tarafından yazılmaktadır.”²⁹

Uluslararası muhasebe alanında çalışmalar yapan araştırmacıların hemen hepsi ortaya çıkan ve yukarıda bahsedilen sorunların gerisinde ülke muhasebe sistemlerindeki farklılıkların olduğu konusunda hemfikirdirler. Muhasebe sisteminden, belli bir şirketin yıllık rapor hazırlarken kullandığı finansal raporlama uygulamaları bütünü kastedilmektedir³⁰. Günümüz muhasebe sistemleri, ölçme yöntemleri, bilgi açıklama uygulamaları ve denetim yöntem ve uygulamaları konusunda farklılıklar göstermektedir. Ülke muhasebelerinde sayılan bu farklılıkların varlığı;

- Uluslararası uygulamaları kıyaslamaya yönelik anketler,
- Ulusal uygulamaları benzerlik/farklılıklarına göre kategorize etme,
- Örnek bir ülke grubu için belli faktörleri ele alıp, halka açık şirketlerin uygulamalarını inceleme,
- Farklı birkaç ülkedeki şirket hesaplarındaki uygulamaları ele alarak, kıyaslama yapabilmek için gerekli düzenlemelerin neler olduğunu tespit etme, yollarından

biri ile gösterilebilir³¹.

Ülke muhasebelerindeki farklılıklara ve bunların nedenlerine geçmeden önce, modern muhasebenin günümüze nasıl ve nerelerden geldiğini tarihi süreç içerisinde ele almakta fayda vardır. Böylece muhasebe uygulamalarının farklılaşmasının gerisinde nelerin olduğu daha iyi görülmüş olur.

* *italik* yazılar yazar tarafından vurgu amaçlı eklenmiştir.

²⁹ R. J. Points ve R. Cunningham, “The Application of International Accounting Standards in Transitional Societies and Developing Countries”. *Advances in International Accounting, Supplement 1*. Eds.:T.S. Douplik, V.K. Zimmerman, A.D. Bailey, (Stamford: Jai Press, Inc.,1998,ss.3-16),s.10.

³⁰ Christopher Nobes, Robert Parker, *Comparative International Accounting* (Hertfordshire: Prentice Hall Europe,1998),s.15.

³¹ J. Blake, “Problems in International Accounting Harmonization”, *Management Accounting*, ss.28-31,(Şubat,1990), s.28.

Muhasebenin tarihi uluslararası bir tarihtir³². Muhasebede bir dönüm noktası olan “çift taraflı kayıt” düzeninin bir buluştan çok Orta Doğu’da başlayan ve Güney Avrupa’da gelişmesini sürdüren muhasebe uygulamalarının bir ürünü ve sonucu olduğu ve daha önce de varlığı bilinen bu yöntemin, İtalyan rahip Luca Pacioli tarafından sistematize edildiği³³ bilinmektedir. 14. ve 15. yüzyıl İtalya’sında yaygın olarak kullanılan bu yöntem, daha sonra Almanya ve Hollanda’ya geçmiş ve İngiltere’ye ulaşmıştır; İngiltere’nin 17. ve 18. yüzyıllardaki ekonomik pozisyonu, O’nun muhasebenin bir misyoneri haline gelmesine yol açmış ve çift taraflı muhasebe yöntemi bir yandan İngiltere aracılığı ile Kuzey Amerika’ya ve İngiliz kolonilerine, diğer yandan da o dönemin diğer güçleri; Hollanda tarafından Endonezya ve civarına, Fransa aracılığı ile Afrika’ya, Almanya aracılığı ile de Japonya, İsveç ve Çarlık Rusya’sına yayılmıştır³⁴.

Muhasebe, ortak bir uluslararası geçmişe sahip olmasına karşın, zaman içerisinde “milliyetçi” bir kimliğe bürünmüştür. Bu paradoks Choi ve Mueller (1978, s.3) tarafından muhasebenin kanunlara benzetilmesi ile açıklanmaya çalışılmıştır; onlara göre “her ikisi de (muhasebe ve kanun) kendi ulusal sistemini geliştirir ve her ikisi de ulusal karakterli kurallar ve açıklamalara maruz kalır, ancak her ikisi de faaliyetleri giderek uluslararasılaşan insanlara ve kurumlara hizmet etmektedirler”³⁵. Berry ve Parker ise muhasebenin başlangıçta aynı yönde ve birbirine yakın olan gelişmesinin zamanla farklılaşmasına; (a) ulus-devletlerin artmasının, (b) Latince’nin uluslararası bir dil olma özelliğini zamanla kaybetmesinin ve (c) anonim şirketlerin oluşumunun yol açtığını belirtmişlerdir³⁶. Evans ve Taylor, diğer yazarların görüşlerini; “ulusların, kültür, dil, politik ve ekonomik sistemler gibi farklı çevresel faktörler nedeniyle ayrı politik birimler haline gelmesi ile şartlar, her bir ulusu kendilerine özgü, değişik etkenleri yansıtan ulusal muhasebe standartlarını oluşturmaya teşvik etmiştir” diyerek teyit etmiş ve ülke muhasebelerinin, ulusların tıpkı kendi para birimlerini, gelenek ve kanunlarını tercih etmeleri gibi, bir tercih sonucu farklılaştığının üzerinde durmuşlardır³⁷.

³² F.D.S. Choi ve G.G. Mueller, *An Introduction to Multinational Accounting* (New Jersey: Prentice Hall, Inc., 1978), s.2.

³³ Oktay Güvemli, “Kronolojik Akış İçinde Muhasebe Uygulamalarının Gözlenmesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi tarafından düzenlenen Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış sempozyumunda sunulan tebliğ (İzmir, 1-5 Mayıs 1995), teksir, s.67.

³⁴ Choi ve Mueller, *Ön.ver.*, s.2.

³⁵ Aynı, s.3.

³⁶ I.R.Berry, D. Parker, “The Divergence of Accounting Practices: An Accounting Tower of Babel?”, *Management Accounting*, ss. 26-27, (December, 1987) s.26.

³⁷ T.G.Evans, M.E. Taylor, “Bottom Line Compliance” with the IASC: A Comparative Analysis”, *International Journal of Accounting*, ss.115-128, (Fall, 1982), s.115.

3.1. Farklılıkların Nedenleri

Ülke muhasebe sistemlerinin farklılaşmasının bir çok sebebi vardır. Aşağıda verilecek olan sebeplerin muhasebe sistemlerinin farklılaşmasına etki ettiğini, pozitif bilimlerdeki gibi bir matematik ifade ve kesin bir dille söylemek mümkün olmamakla beraber, muhasebe camiasında, sayılan sebeplerle farklılıklar arasında bir ilişki olduğu çeşitli çalışmalarla ispat edilmek istenmiştir. Muhasebeyi etkileyen bu sebepler, ülkeler arası farklılıkları veya benzerlikleri anlamamıza katkıda bulunmaktadır. Unutulmamalıdır ki muhasebe sosyal bir bilim dalıdır ve toplumda “hizmet” işlevini yerine getirmektedir, muhasebenin teknik ve sosyal anlamda faydalı olarak kalabilmesi için toplumun sürekli değişen ihtiyaçlarına cevap vermesi ve hüküm sürdüğü ülkenin kültürel, ekonomik, yasal, sosyal ve politik özelliklerini yansıtması gerekir³⁸. Bu doğrultuda, muhasebe uygulamalarına yön veren faktörlerin ve hatta bu faktörlerden etkilenen muhasebe uygulamalarının, tarafların ihtiyaçlarındaki değişikliklere paralel olarak günden güne değişebileceği akılda tutulmalıdır.

Seidler(1967), Mueller(1968), Previts(1975), Choi ve Mueller(1978), Nair ve Frank(1980), Arpan ve Radebaugh(1985), Nobes(1988,1998), Walton, Haller ve Raffournier(1998), Choi, Frost ve Meek(1999) ülke muhasebelerinin farklılaşmasına etki eden faktörleri eserlerinde konu edinmiş araştırmacılardan sadece bir kaçıdır. Bu araştırmacılara ilaveten Amerikan Muhasebe Kurumu (American Accounting Association, AAA)’da 1977 yılında yaptığı çalışma ile muhasebeye etki ettiği düşünülen faktörleri tespit etme yoluna gitmiştir.

Tablo-2, çeşitli araştırmacılar tarafından ülke muhasebelerine etki ettiği düşünülen faktörleri yıllar ve araştırmacılar itibari ile bir arada göstermektedir. Aşağıda sıralanan faktörleri genel olarak çevresel faktörler olarak adlandırıp, **ekonomik, sosyo-kültürel ve yasal** faktörler olarak alt-ana başlıklar altında toplamak mümkündür.

³⁸ Choi, Frost, Meek, **Ön.ver.**, s. 28.

Tablo- 2 Bazı Araştırmacılara Göre Muhasebeye Etki Eden Faktörler

Faktörler	Araştırma Sahipleri *						Frekans
	M (1968)	P (1975)	AAA (1977)	C&M (1978)	N (1998)	C&F&M (1999)	
1 Ekonomik kalkınmışlık seviyesi	X		X	X		X	4
2 Ekonomik sistem	X	X	X	X			4
3 Ekonominin büyüme yapısı	X	X		X			3
4 Enflasyon					X	X	2
5 Etik kuralların ve standartların yaptırımı			X				1
6 Finansman kaynakları					X	X	2
7 Gelişmiş finansal raporlar hazırlamak için gerekli bilgi altyapısı		X					1
8 Genel eğitim seviyesi		X		X		X	3
9 Hesapların parasal değerindeki göreceli istikrar	X			X			2
10 İşletme alanındaki yeniliklerin hızı	X			X			2
11 İşletme büyüklük ve karmaşıklığındaki farklılıklar	X	X		X			3
12 İşletme sahipliğinin yapısı	X	X		X			3
13 İşletme yönetimi ve/veya finans çevrelerinin tecrübe seviyesi	X	X		X			3
14 İşletmecilik ve finansmanın kanuni ve geleneksel yapısı		X					1
15 İşletmelere yapılan kanuni müdahalelerin derecesi	X			X			2
16 Kanuni sistem				X	X	X	3
17 Kültür					X	X	2
18 Finansal raporlamanın amaçları			X				1
19 Mesleki eğitim ve mesleki kurumların durumu	X			X			2
20 Muhasebe eğitiminin genel seviyesi	X						1
21 Muhasebe kanunlarının statüsü		X					1
22 Muhasebe mesleğinin statüsü		X			X		2
23 Muhasebe standartlarını düzenleyen kaynak ya da otorite			X				1
24 Muhasebe teorisi					X		1
25 Muhasebecilerin eğitimi ve yetiştirilmesi			X				1
26 Muhasebenin müşterileri			X				1
27 Politik sistem			X	X			2
28 Politik ve ekonomik bağlar						X	1
29 Para biriminin istikrarı		X					1
30 Sosyal çevre				X			1
31 Spesifik kanuni muhasebe düzenlemesinin varlığı	X	X		X			3
32 Tarihi "kazalar"(krizler)					X		1
33 Teknolojik ve ticari yeniliklerin hızı		X					1
34 Vergilendirme					X	X	2
TOPLAM	12	13	8	15	8	8	

* M=Muefler, P=Previts; AAA=American Accounting Association; C&M=Choi ve Mueller

N=Nobes; C&F&M=Choi, Frost ve Meek.

Burada sunulan araştırmacıların ve faktörlerin, bütün araştırmacıları ve faktörleri içermediği, tabloda sadece literatürde adı bolca geçen araştırmacıların ele alındığını hatırlatmakta fayda vardır. Her ne kadar tabloda toplam 34 faktör sayılmış olsa da, altı araştırmacıdan en az ikisinin hemfikir olduğu 19 faktör, en az üçünün hemfikir olduğu 8 faktör, en az dördünün hemfikir olduğu 2 faktör bulunmaktadır. Bu altı araştırmacının altısının da üzerinde hemfikir olduğu bir faktörün bulunmaması, daha önce belirttiğimiz gibi bu faktörlerin muhasebeye etki derecelerinin farklı olduğu gerçeğini ve bu faktörlerin matematik kurallar gibi kesin olarak ileri sürülemeyeceğini doğrulamaktadır. Tabloda adı geçen 34 faktöre ilaveten dil, tarih, coğrafya, din vs., gibi sebepler de ülke muhasebelerinin farklılaşmasında etkili olabilecek sebepler olarak gösterilebilir.

3.2. Muhasebe Sistemi Farklılıklarından Kaynaklanan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri

Ülkelerin farklı muhasebe kural ve uygulamalarına sahip olması nedeniyle uluslararası alanda ortaya çıkan sorunlara muhasebe camiası tarafından teorik anlamda çeşitli çözüm önerileri getirilmiş, bu teorik temellerden hareketle farklı uygulama yöntemleri ortaya çıkmıştır. Teorik alanda en çok taraftar bulan iki görüş ve bunları takiben uygulamada ortaya çıkan dört yaklaşım aşağıda sırasıyla açıklanmıştır.

3.2.1. Teoride Yer Alan Çözüm Önerileri

3.2.1.1. Mukayeseli Muhasebe Teorisi

Bu yaklaşım Fantl tarafından “tanımlayıcı ve bilgilendirici bir yaklaşım” olarak isimlendirilmiştir. Weirich ve arkadaşları tarafından “Uluslararası Muhasebe”³⁹, Amenkhienan tarafından “Çok Uluslu Muhasebe”, Belkaoui tarafından “Mukayeseli Muhasebe”⁴⁰ olarak adlandırılan bu yaklaşıma göre uluslararası muhasebe, bütün ülke muhasebelerinin prensip, yöntem ve standartlarının bütün varyasyonlarını kapsamaktadır; varyasyonların değişik coğrafik, sosyal, ekonomik, politik ve kanuni etkilerden kaynaklandığı gerçeği kabul edilmektedir. Buna göre, her ülkenin kendi Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin olacağı, muhasebecinin bu gerçeğin bilincinde olması gerektiği savunulmaktadır. Bu görüş, belli bir ülke muhasebe

³⁹ T.R. Weirich, C.G. Avery ve H.R. Anderson, “International Accounting: Varying Definitions”, *International Journal of Accounting: Education and Research*. ss79-87 (Fall, 1971), s.82.

⁴⁰ A.R. Belkaoui, *Accounting in the Developing Countries* (Connecticut-London: Quorum Books, 1994), s.33.

uygulamalarındaki farklılıkları ve bunların etkilerini bilen muhasebecinin, yabancı bir ülkenin muhasebe uygulamalarının ve bunun sonuçlarının da farklı olacağını bilecek bir birikime sahip olması gerektiğine inanır.

Bu yaklaşım tarafından savunulan görüşler oldukça gerçekçidir, zira günümüzde büyük muhasebe ve denetim şirketleri faaliyetlerini farklı ülkelere taşırken aynı mantığı kullanmışlardır. Ancak bu uygulama sadece büyük şirketler için mümkün görünmektedir, küçük şirket ve yatırımcılar için her bir ülkenin muhasebe sistemini bilmenin ne denli zor olacağı aşıkardır.

3.2.1.2. Evrensel Muhasebe veya Dünya Muhasebesi Teorisi

Bu görüşü savunanlara göre uluslararası muhasebe, bütün ülkelerce kabul edilebilecek evrensel bir sistem olarak düşünölmeli ve dünya çapında geçerli olacak bir “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMI)” seti hazırlanarak, bütün ülkelerce başvurulabilecek prensip ve uygulamalar geliştirilmelidir⁴¹.

Teorik kökeni Kraayenhof’un 1960 da yazdığı makaleye dayanan bu yaklaşım, zaman içerisinde ülke muhasebe sistemlerine etki eden ekonomik, sosyal, politik, kültürel ve kanuni faktörleri göz ardı ettiği⁴², tek tip bir muhasebe sisteminin her yerde uygulanamayacağı şeklinde eleştiriler almıştır. Eleştirenler, “tek tip” bir muhasebe sistemini hazırlayacak, yaptırım gücü olan ve ülkeler tarafından resmen tanınan bir organizasyonun gerektiğini, böyle bir organizasyon kurulmuş ve kabul görmüş olsa ve hatta ülkeler tarafından bu organizasyonun standartlarına uyulması öngörölmüş olsa dahi, görünüşte standardize edilmiş uygulamalar altında, ülkelerin kökleşmiş geleneklerini sürdürme tehlikesi olduğunu, çünkü ülkelerin muhasebe sistemlerinin kendi içlerinde bile tek düzelığı henüz yakalayamadığını⁴³ savunmuşlardır.

⁴¹ Weirich, Avery ve Anderson, **Ön.ver.**, s.80-81.

⁴² Aynı, s.82.

⁴³ Walton, Haller, Raffournier, **Ön.ver.**, s. 22.

3.2.2. Uygulamada Yer Alan Çözüm Önerileri

Uygulamada görülen Çeviri, Karşılıklı Tanıma ve Mutabakat yaklaşımları yukarıda izah edilen teorik yaklaşımlardan “Mukayeseli Muhasebe” teorisine, Uluslararası Muhasebe Uyumlaştırması ise “Evrensel Muhasebe” teorisine uygun yaklaşımlardır ve aşağıda sırasıyla açıklanmışlardır.

3.2.2.1. Çeviri

Oldukça ucuz ve pratik bir yaklaşım olan çeviri yaklaşımı, muhasebe bilgisi ile ilgili taraflar açısından çeşitli şekillerde uygulanmaktadır;

- (a) Muhasebe bilgisini kullananlar yabancı menşeli şirketlerin finansal raporlarını kendi dillerine çevirirler. Anca, kullanıcı, eğer yabancı şirketin başvurduğu muhasebe standart ve prosedürleri hakkında bilgi sahibi değilse bu yaklaşım bir fayda sağlayamaz..
- (b) Muhasebe bilgisini üretenler finansal raporlarını yabancı kullanıcıların lisanına çevirirler. Uygulamada iki yöntem kullanılmaktadır; birinci yöntemde birebir çeviri yapılır, kullanılan muhasebe standart ve prosedürleri ile para biriminde hiçbir değişikliğe gidilmez. İkinci yöntemde ise yine birebir çeviri yapılır, kullanılan muhasebe standart ve prosedürlerinde değişikliğe gidilmez, ancak parasal ifadeler çeviri yapılan ülkenin para birimine dönüştürülür. Bu yaklaşım da ancak şirketin başvurduğu muhasebe standart ve prosedürleri hakkında yabancı kullanıcının bilgi sahibi olması durumunda anlam ifade edecektir.

3.2.2.2. Karşılıklı Tanıma (Mütekabiliyet)

Bu yaklaşımda şirketin, A ülkesinin muhasebe standart ve prosedürlerine göre hazırladığı finansal raporları, B ülkesi tarafından (veya tam tersi) geçerli kabul edilir. Bu yaklaşımda her ülke hükümrancılığını korumakta, anlaşmalı ülkelerin sermaye piyasalarına girmek isteyen, ya da anlaşmalı ülkelerde ana şirket-bağlı şirket şeklinde faaliyet gösteren şirketlere avantaj tanınmaktadır. Öte yandan, ülke birden fazla ülke ile karşılıklı tanıma anlaşmasına girdiğinde yatırımcının anlamlı karar verebilmesi için bu ülkelerin muhasebe sistemleri hakkında bilgi sahibi olması

gerekmektedir. Bu yaklaşım ayrıca, yabancı şirkete tanınan bir imtiyaz olarak algılandığı için eleştirilmektedir⁴⁴.

3.2.2.3. Mutabakat

Bu yaklaşımda yabancı şirketler finansal tablolarını kendi ülkelerinin (ev sahibi ülke) standartlarını kullanarak hazırlayabilirler, ancak ev sahibi ülke ve faaliyette buldukları ülkenin muhasebe ölçme yöntemlerinde (net gelir ve ortakların payı gibi konularda) mutabakat sağlamak zorundadırlar. Bu mutabakat, bazı durumlarda sadece birkaç gelir tablosu ve/veya bilanço kalemi için, bazen de tüm kalemler için talep edilebilir. Bu yaklaşım, tüm finansal raporların farklı muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmasına nazaran daha az maliyetli ve kolay bir yöntemdir, ancak tüm resme değil sadece resmin bir bölümüne ait fikir verir⁴⁵. Öte yandan, bir ülkenin, bir başka ülkenin kurallarını uygulama durumunda kalması milliyetçilik duygularını da etkilemekte, bu durum, politik bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır⁴⁶.

3.2.2.4. Uluslararası Muhasebe Uyumlaştırması

Bu yaklaşım bütün tarafları ortak standartlar etrafında toplamayı başarmıştır. Uyumlaştırma, Avrupa Birliği (AB-EU) direktifleri ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (UMSK-IASC) tarafından oluşturulan Uluslararası Muhasebe Standartları vasıtası ile uygulamaya geçirilmiş, zaman içerisinde AB'nin standart oluşturma çalışmalarından çekilmesi ile IASC bu alanda tek yetkili kuruluş olarak genel kabul görmüştür. Günümüzde bir çok şirket IASC'ın standartlarını kullanmakta, bu standartlara göre hazırlanmış finansal tablolar bir çok ülke tarafından kabul görmektedir. Tarafların IASC'ın standartları etrafında toplanması ile farklılıklardan kaynaklanan sorunların birçoğunun üstesinden gelinmiştir.

Uluslararası Muhasebe Uyumlaştırması yaklaşımının taraftarları, farklı ekonomik, politik, sosyal, kültürel ve kanuni yapıları sahip ülkelerin olduğu bir ortamda tekdüzeliğe ulaşmanın ve

⁴⁴ Choi, Frost, Meek, *Ön.ver.*, s. 251.

⁴⁵ Aynı, s.251.

⁴⁶ M.E. Taylor, R.A. Jones, "The Use of International Accounting Standards Terminology, a Survey of IAS Compliance Disclosure", *The International Journal of Accounting*, Vol:34, No:4: ss.557-570, (1999), s.558.

standartlaşmayı sağlamanın zorluğunu kabul etmekle beraber, farklılıkların derecesine göre sınırlandırmalar koyarak, muhasebe uygulamalarındaki kıyaslanabilirliğin artırılması⁴⁷ şeklinde tanımlanan “uyumlaştırma (harmonization)” ile sorunun çözülebileceğini savunmaktadırlar. Onlara göre uyumlaştırma, çok daha esnek ve açık bir yaklaşımdır ve “herkese uygun tek beden” düşüncesinden uzaktır⁴⁸. Uyumlaştırma ile yapılmak istenen “kötü” muhasebe uygulamalarını yasaklamak⁴⁹, muhasebe uygulamalarındaki gereksiz farklılıkları ortadan kaldırmak ve farklılıklar ortaya çıkarılınca, bu farklılıkların neden var olduklarını daha iyi anlama çabasını geliştirmektir⁵⁰.

Yukarıda açıklanan yaklaşımlar arasında uyumlaştırma, günümüze kadar yapılan akademik nitelikli çalışmalarda bir çok muhasebe araştırmacısı tarafından en çok savunulan ve kabul gören yaklaşım olarak ön plana çıkmıştır. Resmi veya özel kuruluşlar tarafından oluşturulan, bölgesel ve küresel boyutta yirmiye aşkın organizasyon (Tablo 3) tarafından muhasebe ölçme ve raporlama uygulamalarının uyumlaştırılması yönünde çalışmalarda bulunulmuş olması da yukarıda bahsedilen yaklaşımlar arasında “uluslararası muhasebe uyumlaştırılması” ekolünün, muhasebe camiasında en uygun ve pratik çözüm yaklaşımı olarak büyük oranda kabul görmüşlüğüne teyit etmektedir.

Takip eden bölümde “muhasebe uyumlaştırması” konusu ve bu konuda ön plana çıkan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun çalışmaları detayları ile incelenecektir

⁴⁷ Nobes, Parker. **Ön.ver.**, s.66.

⁴⁸ Choi, Frost, Meek, **Ön.ver.**, s. 248.

⁴⁹ D.Cairns, “Calling All National Standard Setters”. **Accountancy**. ss. 13-14,(February, 1988),s.13.

⁵⁰ R.D. Fitzgerald, “International Harmonization of Accounting and Reporting”. **International Journal of Accounting; Education and Research**. ss.21-32, (Fall, 1981), s.21.

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBEDE UYUMLAŞTIRMA ÇABALARI

1. UYUMLAŞTIRMA KAVRAMI

Muhasebe, ekonomik faaliyetlerde bulunanların ihtiyaçlarına cevap verme doğrultusunda yazılı tarih boyunca gelişim göstermiş, ülkeler arası ticaretin artmasına paralel olarak da uluslararası boyut kazanmıştır. 20. yüzyılın başlarında ortaya atılan ve özellikle aynı yüzyılın son çeyreğinden itibaren muhasebe camiasında yoğun ilgi gören ve hala gündemde olan “muhasebede uluslararası uyumlaştırma” (buradan itibaren kısaca “uyumlaştırma” olarak anılacaktır) kavramı, “işletmenin dili” olan muhasebenin herkes tarafından “okunamaması” gerçeği üzerine ortaya çıkmıştır. Muhasebe literatüründe, uyumlaştırma (harmonization), uyum (harmony), standartlaştırma (standardization) ve tekdüzelik (uniformity) kavramları birbirleri ile karıştırılmakta veya birbirlerinin yerine kullanılmaktadır. Bu kavramları açıklamaya başlamadan önce, bu kavramların tanımlarının muhasebe açısından yapıldığını; yapılan tanımlarda uyumlaştırma ve standartlaştırmanın birer “süreç”, uyum ve tekdüzeliğin ise birer “durum” olduğunu belirtmekte fayda vardır.

Uyumlaştırma (harmonization), farklılıkların derecesine göre sınırlandırmalar koyarak, muhasebe uygulamalarındaki kıyaslanabilirliğin artırılmasıdır⁵¹. Uyumlaştırma ile yapılmak istenen kötü muhasebe uygulamalarını yasaklamak⁵², gereksiz farklılıkları ortadan kaldırmak ve farklılıklar ortaya çıkarılınca, bu farklılıkların neden var olduklarını daha iyi anlama çabasını geliştirmektir⁵³.

Her ülke, ulusal kaynaklarını korumak ve kontrol edebilmek için, ulusal seviyede kurallar bütününe, bu kuralları oluşturma felsefesine ve amaçlara sahiptir. Milliyetçiliğin bu özelliği, nihayetinde bir ülkenin muhasebe sistemini etkileyen, belirli

⁵¹ Nobes, Parker, **Ön.ver.**, s.66.

⁵² Cairns,1988,**Ön.ver.**, s.13.

⁵³ R.D.Fitzgerald, **Ön.ver.**, s.21.

kurallar ve ölçme yöntemlerinin oluşmasına yol açmaktadır. Uyumlaştırma birinci aşamada, bu tür ulusal “nevi’ne münhasır”lıkların varlığını kabul eder ve bunları diğer ülkelerin amaçları ile mutabık hale getirmeye çalışır. İkinci aşamada ise, kabul edilebilir derecede bir uyumlaştırmaya ulaşmaya engel olan faktörlerin bazılarını düzeltmek, azaltmak veya elemek⁵⁴ amaçlanır. Üçüncü aşama ise, dünya çapında takip edilecek uluslararası normların oluşturulmasıdır⁵⁵. Bu son aşama “uyum” durumudur.

Uyumluluk (harmony), şirketlerin, uygun bir veya birden fazla yöntem etrafında gruplanmasını ifade eden bir “durum”dur⁵⁶.

Standartlaştırma (standardization), uyumlaştırmaya nazaran daha katı ve dar bir kurallar bütününe empoze edilmesidir⁵⁷. Standartlaştırma sürecinde, “farklılık” durumundan “tekdüzelik” durumuna varılmak hedeflenir. Standartlaştırmada, tek bir standart veya kural bütün durumlar için geçerli olabilir⁵⁸.

Tekdüzelik (uniformity) ise, bir yapıya veya kurala tam uygunluktur⁵⁹; tekdüzelikte her şey “aynı”dır, farklılık göstermez. Tekdüzelik, farklılıklardan kaynaklanan sorunların çözümü için “ideal” durumdur.

Tanımlara bakıldığında uyumlaştırmanın uyum durumuna, standartlaştırmanın da tekdüzelik durumuna ulaşmayı hedefleyen süreçler olduğu görülmektedir. Muhasebe camiasında kimi araştırmacılar bu iki süreç (uyumlaştırma ve standartlaştırma) ve durumun (uyumluluk ve tekdüzelik) birbirlerinden tamamen farklı olduğunu savunmaktadırlar (Belkaoui 1994, Walton-Haller ve Raffournier 1998, Mueller-Frost ve Meek 1999). Kimi araştırmacılar ise bu kavramlar ve durumların artık teknik terimler haline geldiğini ve aralarında anlam olarak ayırım yapılamayacağını, uyumlaştırmanın

⁵⁴ Belkaoui, **Ön.ver.**, s.38-39.

⁵⁵ T.S.Doupnik, S.B. Salter, “An Empirical Test of A Judgemental International Classification of Financial Reporting Practices”, **Journal of International Business Studies**. Vol.24, No.1: ss.41-63, (March, 1993), s.41.

⁵⁶ J.S.W. Tay, ve R.H. Parker, “Measuring International Harmonization and Standardization”. **Abacus**. Volume:26 (1): ss.71-88, (1990), s.73.

⁵⁷ **Aynı**, s.66.

⁵⁸ Choi, Frost, Meek, **Ön.ver.**, s. 248.

⁵⁹ Peavey ve Webster. **Ön.ver.**, s.35.

standartlar vasıtası ile yapılabileceğini, standartlar ve standartlaştırmanın, finansal raporların uyumlaştırılması sürecinin hem araçları hem de amacı olduğunu belirtmişlerdir (Van der Tas 1988, Nobes ve Parker 1998). Tay ve Parker (1990) da standartlaştırma sürecinin uyum durumu ile ilgili gruplanmayı da kapsadığını, bu nedenle uyum durumu ile tekdüzelik durumunun aslında birbirinden çok farklı olmadığını belirtmiştir. Chastney'in **“uyumlaştırma, sadece tekdüzeliğin kulağa hoş gelecek şekilde ifadesidir”**⁶⁰ şeklindeki anlatımı yukarıdaki yazarları teyit etmektedir.

Bu çalışmada benimsenen görüş, ikinci grup araştırmacıların savunduklarına daha yakındır; Uyumlaştırma ile ulaşılabilecek “uyumluluk” durumu bir anlamda tekdüzeliğe ulaşmak için ön koşul olan standartlaştırmanın gerçekleşmesidir. Uyumlaştırma, standartlar vasıtası ile gerçekleşebilir, uyumlaştırma sonucu elde edilecek standartlar bir mutabakatın ürünü olacağından kabul edilip benimsenmesi daha mümkündür. Bir veya bir kaç ülkenin uyguladığı muhasebe prosedürlerinin, mutabakata varılmadan, başka ülkeler tarafından benimsenmesi gibi bir yaklaşımla oluşturulacak standartların kabul görme ve sorunlara çözüm olma ihtimali oldukça düşüktür. Uyumlaştırma, “herkese uygun tek beden” düşüncesinden uzak⁶¹, çok daha esnek, açık ve daha gerçekçi bir yaklaşımdır ve ancak bu süreç işletilir ve uyum durumu sağlanırsa standartlık ve tekdüzelik gibi daha ileri aşamalar için adımlar atılabilir.

Muhasebede uyumlaştırma; (1) ölçme uyumlaştırması; (2) açıklama uyumlaştırması ve (3) denetim uyumlaştırılması olarak ele alınır. Bu üç alandaki uyumlaştırmadan bahsedilirken ya (1) resmi uyumlaştırmanın ya da (2) fiili uyumlaştırmanın varlığı aranır⁶².

Ölçme Uyumlaştırması (Measurement Harmonization), kullanılan muhasebe yöntemlerinin uyumlaştırılmasıdır.

⁶⁰ J.G. Chastney, “On to International Accounting”. *Accountancy*. ss.76-80, (July, 1976),s.79.

⁶¹ Choi, Frost, Meek, *Ön.ver.*, s. 248.

⁶² Leo G. Van der Tas, “Measuring Harmonisation of Financial Reporting Practice”, *Accounting and Business Research*. Vol. 18, No.70: ss.157-169, (Spring,1988), s.158.

Açıklama Uyumlaştırması (Disclosure Harmonization), finansal raporlarla ilgili açıklamaların (dipnotların) kapsamının uyumlaştırılmasıdır.

Denetim Uyumlaştırması (Auditing Harmonization), kullanılan denetim standartlarının uyumlaştırılmasıdır.

Resmi/Yasal Uyumlaştırma (Formal / De Jure Harmonization⁶³), muhasebe düzenlemelerinin (muhasebe kuralları veya standartları) uyumlaştırılmasıdır;

Maddi/Fiili Uyumlaştırma (Material / De Facto Harmonization⁶⁴), fiili olarak kullanılan finansal rapor düzenleme uygulamalarının uyumlaştırılmasıdır.

Chamisa, resmi/yasal uyumlaştırmayı; “Düzenleyici” veya “Standart Koyucu Seviyesinde Uyumlaştırma”, maddi uyumlaştırmayı ise; “Şirketler Seviyesinde Uyumlaştırma”, olarak tanımlamıştır⁶⁵. Resmi/yasal uyumlaştırma, bir amaçtan ziyade maddi/fiili uyumlaştırmaya ulaşmak için bir araçtır. Ancak, maddi/fiili uyumlaştırmaya ulaşmak için resmi/yasal uyumlaştırma şart değildir, uyumlaştırma kendiliğinden de gerçekleşebilir, bu durumda “spontane uyumlaştırma” söz konusudur⁶⁶.

Muhasebe literatüründe araştırmacılar, ölçme, açıklama, denetim uyumlaştırması konularını, resmi ya da fiili uyumlaştırma açısından, bazen (a) ayrı ayrı (örneğin: ölçme uygulamalarında resmi/fiili uyumlaştırma gibi), bazen (b) bir arada (ölçme ve açıklama uygulamalarının resmi/fiili uyumlaştırması gibi); ya (c) ulusal seviyede, ya da (d) uluslararası seviyede; (e) belli bir tarih, ya da (f) belli bir dönem içerisinde, (g) gelişmiş ülkeler, ya da (h) gelişmekte olan ülkeler açısından ele almışlardır.

⁶³ Tay ve Parker, **Ön.ver.**, s.73.

⁶⁴ Aynı, s.78.

⁶⁵ E. E. Chamisa, “The Relevance and Observance of The IASC Standards in Developing Countries and The Particular Case of Zimbabwe”, **The International Journal of Accounting**, Vol: 35, No:2: ss:267-86, (2000), s.269.

⁶⁶ Tas, **Ön.ver.**, s.158.

2. UYUMLAŞTIRMA ÇABALARININ TARİHÇESİ

Kökeni 14. yüzyıldaki ortak uygulamalara dayanan modern muhasebenin, takip eden yüzyıllarda ülkeden ülkeye farklılaşmaya başladığını önceki bölümde belirtmiştik. Muhasebenin uzun tarihi ile kıyaslandığında, muhasebe camiasının ülke muhasebelerindeki farklılıklara ve bu farklılıkları uyumlaştırmaya olan ilgisinin henüz “yeni” olduğu görülür. Farklılıklara ilişkin ilk resmi tartışma, 1844 yılında Britanya Parlamentosu tarafından tayin edilen komite tarafından hazırlanan rapor ile başlamıştır⁶⁷. Uyumlaştırma konusu ise ciddi anlamda ilk kez, o yıllarda Belçika merkezli olan Uluslararası Muhasebeciler Birliği'nin (Association Internationale de Comptabilite, AIDC) 1904 yılında St. Louis de düzenlenen “Uluslararası Muhasebeciler Kongresi”nde ele alınmıştır⁶⁸. Konu, 1926 ve 1929 yıllarında düzenlenen uluslararası kongrelerde tekrar gündeme gelmiştir⁶⁹. 1926 yılında yapılan kongre bildirisinde “ulusal temelli muhasebenin dünya ekonomisine hizmet edecek bir sistem halinde genişletilmesine yönelik planların tartışıldığı” belirtilmektedir. 1929 yılında yapılan kongrede de, Columbia Üniversitesi'nden Profesör Kestner tarafından vurgulanan iki önemli nokta, daha sonraki yıllarda değişik yazarlarca sıkça kullanılır olmuştur, bunlar;

- 1- Muhasebecilerin zamanında ve çabalarında tasarruf, bir çok ülkedeki muhasebe yöntemlerinin geliştirilmesi ve daha güvenilir bilginin yayımlanması gibi uluslararası standartlaşmanın avantajları ve;
- 2- Standartlaşmanın değişik ekonomik, politik, yasal ve sosyal çevreleri dikkate alması⁷⁰.

Uyumlaştırma konusundaki tartışmalar, bu tarihten sonra dünyanın içerisinde bulunduğu ekonomik ve siyasi belirsizlik ortamı ile beraber bir süre rafa kaldırılmış, II.Dünya Savaşı'nın yaralarının sarılması ve dünya üzerinde yeniden istikrarın sağlanmasını takiben, tekrar gündeme gelmiştir. 1959 yılında Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Entitüsü (The American Institute of CPA, AICPA) tarafından San

⁶⁷ M.H.B. Perera, “International Accounting Standards and The Developing Countries” (Working Paper, School of Financial Studies, University of Glasgow, Scotland, UK, 1985),s.2.

⁶⁸ Choi ve Mueller, 1978, **Ön.ver.**, s.156.

⁶⁹ “J.M. Samuels ve A.G. Piper..International Accounting: A Survey (London and Sydney: Croom Helm, 1985, s.59)”, E.E. Chamisa. The Relevance and Observance of the IASC Standards in Developing Countries: Case Studies of Bostwana and Zimbabwe. (Basılmamış Doktora Tezi, University of Birmingham, England.1994), s.42 deki alıntı.

⁷⁰ **Aynı.** s.42.

Francisco’da düzenlenen yıllık toplantıda, Hollanda Muhasebeciler Enstitüsü başkanı ve Avrupa’nın en büyük muhasebe şirketlerinden birisinin kurucu ortağı Jacop Kraayenhof , “Muhasebede Uluslararası Güçlükler -International Challenges for Accounting” adlı bildiri, bazı konularda kapsamı geniş, farklılıklara izin veren ve genel kabul görececek bir “tekdüze kurallar bütünü”nü önermiştir⁷¹. Kraayenhof’un bu önerisi, bugünkü uluslararası muhasebe standartların temel dayanağı olmuştur. Bu bildiri muhasebe literatüründe klasik olarak kabul edilir⁷². Ancak, Kraayenhof ve onu takip edenler tarafından uluslararası standartlar konusunda yapılan öneriler 60’lı yıllarda pek kabul görmemiştir. 1970’li yıllara gelindiğinde ise muhasebenin uluslararası boyutu büyük bir popülerite yakalamış, uyumlaştırma bu yıllarda, deyim yerinde ise altın çağını yaşamıştır. 70’li yıllar bugünkü “uluslararası muhasebe” kavramının oluştuğu yıllardır. 70’li yıllardan günümüze kadar takip eden yıllar ise, kavramsal ve örgütsel olarak teşkil edilen yapının yayılma ve kabul görme çabalarına şahit olmuştur.

Uluslararası uyumlaştırma alanında yaşanan gelişmelerden en önemlileri aşağıya kronolojik sıra ile çıkarılmıştır;

1959: Jacop Kraayenhof,uluslararası muhasebe standartları oluşturulması yönünde çalışmaların başlaması gerektiği yönünde bir bildiri sundu.

1961: Avrupa’da, Avrupa Topluluğu’na muhasebe ile ilgili konularda danışmanlık yapmak üzere muhasebe profesyonelleri tarafından “Groupe d’Etudes” oluşturuldu.

1966: Kanada, Birleşik Krallık ve A.B.D. den profesyonel enstitülerin katılımı ile Uluslararası Muhasebeciler Çalışma Grubu (Accountants International Study Group, AISG) teşkil edildi.

1973: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kuruldu,

1976: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) “Bilgi Açıklaması” adlı bir rehberi de içeren “Çok Uluslu İşletmelerde Yatırımlar Deklarasyonu”nu yayınladı,

1977: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) kuruldu,

1977: Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi tarafından oluşturulan Uzmanlar Grubu, “Çok Uluslu Şirketler İçin Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları” adlı raporunu yayınladı,

⁷¹ Jacop Kraayenhof, “International Challenges for Accounting”, *Journal of Accountancy*. ss.34-38 (January,1960), s.35.

⁷² Choi ve Mueller, 1978, *Ön.ver.*, s.165.

1978: Avrupa Topluluğu Komisyonu, Avrupa’da muhasebe uyumlaştırması konusunda ilk adım olarak görülen “**Dördüncü Direktif**”i yayınladı.

1981: IASC uluslararası standart oluşturmada elde edilecek verilerin geniş bir tabana yayılması için, üye olmayan ülkelerden oluşan Danışma Grubu’nu kurdu.

1984: Londra Menkul kıymetler Borsası (LSE) Birleşik Krallık ve İrlanda dışında kurulmuş ve LSE’de işlem görmek isteyen şirketlerin Uluslararası Muhasebe Standartlarını kullanmalarını istedi.

1987: Uluslararası Sermaye Piyasası Kurulları Örgütü (IOSCO) yıllık konferansında muhasebe ve denetimde ortak standartların kullanımını teşvik etme kararını aldı.

1995: IASC Yönetim Kurulu ve IOSCO Teknik Komitesi detaylı temel standartlar seti oluşturma amacıyla bir çalışma planının hazırlanması üzerine anlaştı, anlaşma gereğince eğer standartlar başarılı bir şekilde tamamlanırsa sınır ötesi piyasalarda sermaye arayan şirketler için, IOSCO’nun Uluslararası Muhasebe Standartlarının (IAS) kullanımını teşvik edeceği öngörüldü.

1995: Avrupa Komisyonu muhasebe uyumlaştırması konusunda uluslararası sermaye piyasalarında işlem gören şirketlerin IAS’ların kullanımına izin verecek bir yeni bir yaklaşımı uygulamaya soktu.

1996: A.B.D. Sermaye Piyasası Kurulu (SEC), sınır ötesi piyasalara girmek isteyen şirketlerin kullanması amacıyla IASC’ın geliştireceği standartlara destek vereceğini açıkladı.

1998: Fransa ve Almanya, kanunlarını borsada işlem gören şirketlerin IAS’lara uygun konsolide finansal tablolar düzenlemesine izin verecek şekilde uyarladı.⁷³

2000: IOSCO, sınır ötesi piyasalarda sermaye arayan şirketlerin IOSCO tarafından kabul edilen 30 adet IAS’ı kullanmaları durumunda, üyelerinin bu şirketlerin hazırladıkları finansal raporları kabul etmeleri yönünde tavsiye kararı aldı.

2001: Avrupa Komisyonu, borsalarda işlem gören Birlik üyesi ülkelere ait şirketlerin (banka ve diğer finansal kurumlar da dahil) konsolide finansal tablolarını en geç 2005 yılından itibaren IAS’lara göre hazırlamasını zorunlu tutan kararı aldı.

⁷³ Choi, Frost, Meek, **Ön.ver.**, s. 252.

3. UYUMLAŞTIRMANIN ARDINDAKİ BASKI GRUPLARI

Günümüzde herhangi bir ülke muhasebesinin ürettiği bilginin diğer ülkelerde de kullanıldığı görülmektedir. Bir ülkedeki muhasebeyle ilgili tarafların, ulusal muhasebe bilgisinden beklentileri ile bu bilginin uluslararası ölçekteki taraflarının beklentileri de aynıdır. Muhasebe ile ilgili ulusal ve uluslararası tarafların her ikisi de, muhasebenin açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir bilgi üretmesini istemektedir. Genel olarak bakıldığında, uluslararası uyumlaştırma baskılarının muhasebe sistemini şekillendiren, muhasebenin ürünleri olan finansal raporları hazırlayan ve bu ürünleri kullanan taraflardan geldiği görülmektedir⁷⁴. Aşağıda çeşitli araştırmacılar tarafından “baskı grubu” olarak nitelendirilen taraflar ve bu tarafların uyumlaştırmadan istifade edecekleri faydalar açıklanmıştır.

3.1. Yatırımcılar ve Finansal Analistler

Bireysel veya kurumsal yatırımcılar ve finansal analistler hisse senetlerini aldıkları veya almayı düşündükleri yabancı şirketlerin finansal tablolarını anlamak ve farklı ülkelerin farklı standartlarına göre hazırlanmış finansal raporların güvenilir ve kıyaslanabilir olmasından veya en azından, farklılıkların nedeni ve ölçüsünü bilmekten emin olmak isteyeceklerdir. Bu grup için uyumlaştırmanın faydaları şu şekilde sıralanabilir:

- Uyumlaştırma, uluslararası finansal bilgilerin kıyaslanabilirliğini sağlayacaktır. Böyle bir “kıyaslanabilirlik”, uluslararası yatırım akışına en büyük engellerden biri olan yabancı finansal raporların “güvenilirliği” hakkındaki mevcut yanlış anlamaları ortadan kaldıracaktır⁷⁵.
- Yatırımcı ve analistler açısından uyumlaştırma, yabancı şirketin finansal raporlarının karar alınırken anlaşılır bir biçimde yeniden düzenlenmesi için harcanan ve hiç de azımsanmayacak büyüklükte olan zaman ve para miktarının ortadan kalkmasına yol açacaktır.
- Dış denetçiler tarafından yapılan denetime ve hazırlanan denetim raporunun geçerliliğine güven artacaktır.

⁷⁴ Nobes ve Parker. **Ön.ver.**, s.67.

⁷⁵ J.N. Turner, “International Harmonization: A Professional Goal”, **Journal of Accountancy**. ss.58-66 (January, 1983), ss.58-59.

- Uyumlaştırma, yatırımcıların yabancı şirketlerin finansal raporlarını güvenilir bulmaması nedeniyle yapmadığı yatırımların gerçekleştirilmesine yol açacaktır; kaynağa ihtiyaç duyan ile kaynağa sahip olan arasındaki iletişim kolaylaşacak, bu da kaynakların optimal kullanımına imkan tanıyacaktır.
- Uyumlaştırma, finansal analizlerde kullanılan rasyoların güvenli, tutarlı ve kıyaslanabilir olmasına yol açacak, dolayısıyla yatırımlardaki eksik ve/veya güvenilirliği tartışmalı bilgiden kaynaklanan yanlış karar verme riski ve bu riske katlanma maliyeti azalacaktır.
- Uyumlaştırma, analistler tarafından yapılan şirket derecelendirmelerin (rating) daha sağlıklı olmasını sağlayacaktır.

3.2. Çok Uluslu Şirketler

- Farklı ülkelerde bağlıları bulunan grup şirketlerin, konsolide finansal tablolar hazırlanırken, her bir bağlının farklı standartlara göre finansal raporlar hazırlamak zorunda kalması nedeniyle katlandıkları zaman ve para maliyeti azalacaktır.
- Grup şirketlerinin performans değerlendirmeleri ve yapılacak iç denetimler daha kolay ve sağlıklı hale gelecektir.
- Grup çapında kullanılacak muhasebe sistemi farklılık göstermeyeceği için merkezde kullanılan sistemin öğretilmesi veya merkez personelinin branşlara sistem kurulması amacıyla gönderilmesi gibi sıkıntı ve masraf yaratan işlemler yaşanmayacak veya en aza inecektir.
- ÇUŞ'lar yurtdışından sermaye bulmak istediğinde yabancı ülke borsalarında yer almak için, finansal raporların söz konusu ülke kurallarına göre yeniden hazırlanması gibi zorunlu tutulan pahalı ve zaman alıcı işlemlerle karşılaşmayacaklardır.
- Yabancı bir ülkede ortak iş (Joint Venture) kuran ÇUŞ'lar ve partnerleri arasında gerçekleşen ve finansal tablolara dayanan bilgi alışverişi, ortak bir format kullanılarak yapılacağından, daha da kolaylaşacaktır.
- Uyumlaştırma ile ÇUŞ'ların mamul fiyatlandırma kararları daha sağlıklı olacak, rekabet artacaktır.
- Uyumlaştırma, şirketlerin rakipleri hakkında sağlıklı değerlendirmeler yapmalarına imkan tanıyacaktır.

- Uyumlaştırma, ÇUŞ'ların finansal raporlara bakarak yaptığı partner seçim (tedarikçi veya müşteri) kararlarının daha sağlıklı olmasını sağlayacaktır.
- Uluslararası şirket satın almaları ve şirket evlilikleri esnasında yaşanan sorunlar, uyumlaştırmanın getirdiği ortak değerlendirme kriterleri sayesinde en aza inecektir.

3.3. Uluslararası Muhasebe/Denetim Şirketleri

- Uyumlaştırma ile muhasebe/denetim şirketlerinin en büyük müşterileri olan ÇUŞ'lerin yabancı bağılıklarının denetimi daha kolaylaşacak ve yabancı muhasebe uygulamalarından kaynaklanan karmaşıklık nedeniyle yapılabilecek hata oranı düşecektir.
- ÇUŞ'ların geliştirmekte olan ülkelerdeki bağılıklarına muhasebe yaptırımları kullanılarak yapılan kontrol amaçlı baskılar azalacaktır.
- Farklı muhasebe uygulamalarına sahip ülkelere denetim yapma veya muhasebe sistemi oluşturma amaçlı personel transferleri gibi sorunlar ortadan kalkacak, dolayısıyla maliyetler azalacaktır.

3.4. Uluslararası Kredi Kuruluşları

90'lı yıllarda Güney Amerika (Meksika, Arjantin), Eski Doğu Blok'u ülkeleri (Rusya), Uzak Doğu (Endonezya, Kore, Malezya, Tayland) ve Orta Doğu'da (Türkiye) yaşanan krizler hem bu geliştirmekte olan ülkeleri, hem de bu ülkede bulunan bireysel veya kurumsal düzeydeki yatırımcı ve kreditorleri etkilemiştir. IMF ve Dünya Bankası gibi kuruluşlar, dünya ekonomisinde denge sağlama ve olası sorunlara çözüm getirme çabasında dırlar. Bu kuruluşlar, sorunlu ekonomilere kredi desteğinde bulunurken, söz konusu ülkelere, finansal sistemin güvenilirliğinin artması, sistemin şeffaflaşması ve sağlam bir muhasebe sisteminin kurulması gibi şartlar öne sürmekte ve bu yönde garanti istemektedirler (Türkiye tarafından IMF ve Dünya Bankası'na 2000, 2001 ve 2002 yıllarında verilen "Niyet Mektupları"nda bu durum açıkça görülmektedir). Uyumlaştırma, daha güvenilir, saydam ve kıyaslanabilir finansal bilgilerin oluşumuna yol açacak, bu da kredi değerlendirmelerini, hem talep eden açısından hem de veren kuruluş açısından kolaylaştıracaktır. Genel olarak, uyumlaştırma dünya ekonomisinde istikrarın yakalanmasında katkı sağlayacaktır. Ayrıca bu kuruluşlar, muhasebe konusunda özel sektörle de yakından ilgilenmektedirler. Nitekim, Dünya Bankası 1998

yılında, belli başlı uluslararası muhasebe/denetim şirketlerine, uluslararası geçerliliği olmayan standartlara göre hazırlanmış finansal raporların denetiminde “temiz raporu” vermeyi reddetmeleri yönünde bir uyarıda bulunmuştur⁷⁶. Bu yaklaşım, Dünya Bankası’nın uyumlaştırma konusu ile ilgisini ve önemli bir baskı grubu olduğunu açıkça göstermektedir.

3.5. Menkul Kıymet Borsaları

Çeşitli ülkeler yatırımcılarını korumak maksadı ile sağlam muhasebe sistemi oluşturmaya çabalamaktadırlar. Böyle bir sistem, bir yandan yatırımcıyı korurken bir yandan da ekonominin güçlenmesini sağlamaktadır. Bu ülkeler, yabancı ülkelere gelen sermaye piyasalarından yararlanma taleplerine, yatırımcılarını koruma gayesiyle, ancak kendi ülkelerinin muhasebe standartlarına uygun finansal rapor düzenlenirse izin vermektedirler. Yatırımcıyı koruma amaçlı yapılan bu uygulamalar belki amacına ulaşmaktadır, ancak bu uygulamalar, hem sert yaptırımları olan ülkelerin sermaye piyasalarına girmek isteyen şirketleri ürkütmekte, hem de o ülkenin yatırımcılarının alanlarını daraltmaktadır. Uyumlaştırma ile bu sorun ortadan kalkacak ve bütün şirketler için eşit bir zemin oluşturulacaktır; farklı muhasebe standartlarına göre hazırlanan finansal tablolarda oluşacak farklı rakamların oluşumunun önüne geçilecek, böylelikle rekabetçiliğin önü de açılmış olacaktır. Uyumlaştırma sonucu sermaye piyasalarında işlem gören şirket sayısı, dolayısı ile sermayenin tabana yayılması daha da kolaylaşacak, kaynak aktarma ve kaynak kullanım verimi yükselecektir.

4. UYUMLAŞTIRMAYA KARŞI YAPILAN ELEŞTİRİLER

“Uyumlaştırma konusu muhasebe camiasında büyük ölçüde kabul görmüş ve desteklenmiş olsa da, bir kısım araştırmacı tarafından da eleştirilmiştir. Uyumlaştırma karşıtlarına göre muhasebe sosyal bir bilim olarak kendine has esneklikleri olan bir alandır ve en önemli özelliği farklı durumlara göre adapte edilebilirliğidir, uyumlaştırılmış bir sistemin farklı ulusal geçmişler, gelenekler ve ekonomik şartlara göre esneyebileceği şüphelidir, onlara göre böyle bir çaba ulusal egemenliğe meydan

⁷⁶ Frank Harding, “Why a Harmonized Global Accountancy Framework Matters”, *Strategic Finance Magazine*. Vol.80. No.9: ss.27-28, (Mart, 1999), s.29.

okumadır ve bunun kabulü zordur⁷⁷. Uyumlaştırmaya karşı çıkanlar, bir ülkedeki muhasebe kurallarının zaman içerisinde geliştiğini ve ait olduğu ülkenin sosyal, kültürel ve ekonomik çevrelerinin özelliklerini yansıttığını, uzun yıllar süren çabalar neticesinde o ülkede bir “çıkarlar dengesi” oluşturulduğunu belirterek, uyumlaştırmının bu dengeyi alt üst edeceğini iddia etmektedirler⁷⁸. Bu konuda eleştiri yapanlar birden fazla ülkede faaliyet gösteren veya birden fazla ülke borsasında sermaye ihtiyacını gidermeye çalışan ÇUŞ’ler için uyumlaştırmının faydalı olacağına inanmakta, ancak dünyadaki bütün şirketler için uyumlaştırılmış bir muhasebe sisteminin faydalı olacağından şüphe duymaktadırlar. Onlara göre, her ülkede yıllık hesapların hazırlanışı farklı amaçlara hizmet etmektedir; kimi ülkelerde ihtiyatlılık ilkesi doğrultusunda kar rakamı ikinci planda kalırken, kimi ülkelerde ise çeşitli seçenekler sunularak kar rakamları ön plana çıkarılmıştır. Bu durumda uyumlaştırma ancak, ülkelerin vergi düzenlemeleri, şirket fonlama yöntemleri, yasal sistemleri, şirket yönetim sistemleri gibi çevresel faktörlerin uyumlaştırılması ile mümkün olabilecektir⁷⁹. Uyumlaştırmaya karşı çıkanların bir kısmı da, uyumlaştırmının büyük muhasebe ve denetim şirketlerinin bir taktiği olduğu, uyumlaştırmının, farklı ülkelerin farklı ve karmaşık muhasebe sistemleri ile uğraşmak zorunda kalan bu büyük şirketler tarafından, işlerini kolaylaştırmak nedeniyle istenildiğini savunmaktadırlar⁸⁰.

5. UYUMLAŞTIRMANIN ÖNÜNDEKİ ENGELLER

İlk ortaya atıldığı günden bu yana uyumlaştırma düşüncesi büyük ilerlemeler kaydetmiş ve günümüzde IASC gibi bir organizasyon tarafından standart oluşturma vasıtasıyla fiiliyata konulmuş, bir çok resmi ya da özel organizasyon tarafından desteklenip, teşvik edilmiş olmasına rağmen henüz “ideal” anlamda hedefine ulaşamamıştır. Bunun nedeni uyumlaştırmının önündeki bir takım engellerdir. Bu engelleri, uyumlaştırmaya karşı çıkanlar aşamaz görmekte ve dolayısıyla da uyumlaştırmının bir “hayal” olarak kalacağını iddia etmektedirler, uyumlaştırmayı savunanlar ise bu sorunları bir şekilde aşılabilir görmekte ve uyumlaştırmının nihayetinde ideale yakın biçimde

⁷⁷ Choi, Frost, Meek, *Ön.ver.*, s. 250.

⁷⁸ Walton, Haller, Raffournier, *Ön.ver.*, s. 9.

⁷⁹ Aynı, s.10.

⁸⁰ Choi, Frost, Meek, *Ön.ver.*, s. 250.

gerçekleşeceğini savunmaktadır. Çeşitli araştırmacılar tarafından belirtilen uyumlaştırmanın önündeki engeller aşağıda açıklanmıştır.

5.1. Vergi Toplama Yöntemlerindeki Farklılıklar

Bütün ülkelerde muhasebe hizmetlerine olan talebin en büyük kaynağı vergilendirme dir. Vergi toplama sistemleri ülkeden ülkeye farklılık gösterdiği için vergi rakamını tespit için kullanılan muhasebe standartları ve sistemlerinde de ülkeden ülkeye farklılıkların olması kaçınılmazdır. Devletlerin vergi politikalarını belirleme egemenliklerinden vazgeçme ve şirketlerin vergilerinde farklılığa yol açacak değişiklikleri kabul etme ihtimallerinin düşük olması uyumlaştırmanın önündeki en büyük engellerden biri olarak görünmektedir.

5.2. Çevresel Faktörlerdeki Farklılıklar

Ülkelerin sahip olduğu farklı ekonomik, sosyal, kültürel, yasal ve politik çevreler uyumlaştırmanın önündeki diğer büyük engellerdir. Çevresel faktörler, bir yandan ülke muhasebe sistemlerinin farklılaşmasına çeşitli derecelerde etki etmekte, diğer yandan da uyumlaştırmayı zorlaştırmaktadır. Ülke ekonomilerinin, sosyal sınıfların, demokratikleşmenin düzeyi muhasebe bilgisini kullanan ilgi gruplarının taleplerini ve kullanım amaç ve alanlarını farklılaştırmaktadır. Farklı düzeydeki ülkelere uyumlaştırma sonucu oluşturulacak bir sistemin nasıl uygulanacağı uyumlaştırmanın önündeki en büyük engellerden biridir.

5.3. Mesleki Kurumlar

Bazı ülkelerde mesleki kurumların yeterince söz sahibi olamaması ve yaptırım gücünün bulunmaması uluslararası uyumlaştırmayı güçleştirmektedir. Buna alternatif olacak ve yaptırım gücü olan güçlü bir uluslararası kuruluşun olmaması da uyumlaştırmayı güçleştirmektedir. Öte yandan bazı ülkelerdeki güçlü mesleki kurumlar da ülkelerindeki yabancıların mesleğe girmesini zorlaştıran düzenlemeler yaparak uyumlaştırmaya bir başka açıdan zorluk çıkarmaktadırlar.

5.4. Milliyetçilik

Milliyetçilik çeşitli şekillerde etkisini gösterebilir: Başka ülkelerdeki muhasebe sistemlerine ayak uydurmaya karşı isteksizlik bunlardan biridir. Bu isteksizlik, meslek mensuplarından ve şirketlerden veya hükümlerini yitirmek istemeyen devletten kaynaklanabilir. Milliyetçilik, bir başka ülkenin muhasebesine ilişkin bilgiye veya ilgiye sahip olunmaması şeklinde de kendisini gösterebilir. Uluslararası kurallarda, ülkelerin kendi şartlarında olacak değişikliklere uygun yeni düzenlenmeler yapmanın zor olacağı şeklindeki endişe de milliyetçiliğin bir başka yansımasıdır⁸¹.

5.5. Muhasebe Standartlarının Ekonomik Etkileri

Muhasebe standartlarının ekonomik etkileri ülkeden ülkeye farklılık göstermekte, bu durum da muhasebe standartlarını düzenleyen otorite tarafından dikkate alınmakta ve genelde uyumlaştırmayı zorlaştırmaktadır. Örneğin yüksek enflasyonlu bir ekonomide enflasyon etkilerini arındıracak bir muhasebe standardı, devletin vergi gelirlerini azaltacağı için standart oluşturan otorite (gelişmekte olan ülkelerde genellikle bu otorite devlettir) tarafından kabul görmeyebilir.

6. UYUMLAŞTIRMA ÇABALARINDA YER ALAN KURULUŞLAR

Önceki bölümlerde ülkelerin farklı muhasebe kural ve uygulamalarına sahip olması nedeniyle uluslararası alanda ortaya çıkan sorunlara muhasebe araştırmacıları tarafından çeşitli çözüm önerilerinin getirildiğini (Evrensel Muhasebe Teorisi, Mukayeseli Muhasebe Teorisi) belirtmiştik. Günümüze kadar, resmi veya özel kuruluşlar tarafından oluşturulan, bölgesel ve küresel boyutta yirmiyi aşkın organizasyon (Tablo-3) tarafından muhasebe ölçme ve raporlama uygulamalarının uyumlaştırılması yönünde çalışmalarda bulunmuş olması yukarıda bahsedilen yaklaşımlar arasında "Uluslararası Muhasebe Uyumlaştırması" yaklaşımının, muhasebe camiasında en uygun ve pratik çözüm yaklaşımı olarak büyük oranda kabul görmüşlüğüne teyit etmektedir.

⁸¹ Nobes ve Parker, *Ön.ver.*, s.68.

Tablo- 3 Muhasebe Uyumlaştırmasına Katkıda Bulunan Organizasyonlar (Alfabetik Olarak):

1. Afrika Muhasebe Konseyi, (African Accounting Council, AAC),
2. Amerika Devletleri Muhasebe Birliği, (Asociacion Interamericana de Contabilidad, AIC veya İngilizce adı ile Inter-American Accounting Association ,IAA),
3. Arap Sertifikalı Muhasebeciler Topluluğu, (Arab Society of Certified Accountants, ASCA)
4. Asya Pasifik Muhasebeciler Konfederasyonu, (Confederation of Asian and Pacific Accountants, CAPA)
5. Avrupa Birliği, AB (European Union, EU)
6. Avrupa Borsalar Federasyonu, (Federation des Bourses Europeennes, FESE)
7. Avrupa Menkul Kıymetler Kurumları Forumu, (The Forum of European Securities Commissions, FESCO)
8. Avrupa Muhasebe Birliği, (The European Accounting Association, EAA)
9. Avrupa Muhasebe Uzmanları Birliği, (Union Europeene des Experts Comptables Economiques et Financiers, UEC).(Daha sonra "Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu" (Federation des Experts Comptables Europeen, FCE) adını almıştır)
10. Batı Afrika Muhasebe Kuruluşları Birliği, (Association of Accounting Bodies in West Africa, ABWA)
11. Birleşmiş Milletler, BM (United Nations, UN)
12. Doğu, Güney, Orta Afrika Muhasebeciler Federasyonu, (East, South, Central Africa Federation of Accountants, ESCAFA)
13. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, (Organization for Economic Cooperation and Development, OECD)
14. Güneydoğu Asya Milletler Birliği Muhasebeciler Federasyonu, (Association of Southeast Asian Nations (ASEAN) Federation of Accountants, AFA)
15. İngiliz Milletler Topluluğu Muhasebeciler Konferansı (Commonwealth Conference of Accountants)
16. İskandinav Muhasebeciler Federasyonu, (Nordic Federation of Accountants, NFA)
17. Muhasebeciler Uluslararası Çalışma Grubu, (Accountants International Study Group, AISG)
18. Uluslararası Borsalar Federasyonu, (International Federation of Stock Exchanges, FIBV)
19. Uluslararası Menkul Kıymetler Kurumları Örgütü, (International Organization of Securities Commission, IOSCO)
20. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi ,UMSK (International Accounting Standards Committee, IASC)
21. Uluslararası Muhasebe Geliştirme Forumu (International Forum of Accounting Development, IFAD)
22. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, (International Federation of Accountants, IFAC)

Muhasebenin uluslararası boyutu ile ilgilenen akademisyenler, muhasebe uyumlaştırma ve standart oluşturma yönünde faaliyet gösteren organizasyonları çeşitli gruplandırmalar altında ele almışlardır. Örneğin, Choi ve Mueller, bu organizasyonları standart oluşturma hareketlerine doğrudan katılanlar ve aktif olarak sponsorluk veya destek verme açısından; 1- Politik, 2- Mesleki-Özel, 3-Bölgesel ve 4- Destekleyici⁸² olarak kategorize etmiş, Nobes ve Parker ise bu organizasyonları yasal statüleri ve coğrafik kapsamlarına göre⁸³ iki gruba ayırmıştır. Bu bölümde, yukarıdaki yaklaşımlardan hareketle söz konusu organizasyonlar;

- 1- Küresel-Özel Organizasyonlar,
- 2- Küresel-Resmi Organizasyonlar,
- 3- Bölgesel-Özel Organizasyonlar,
- 4- Bölgesel-Resmi Organizasyonlar ve
- 5- Destekleyici Organizasyonlar

olarak beş grup içerisinde ele alınıp bilgi verilecektir. Grup isimleri veya sıralama, bu organizasyonların ve çalışmalarının bir diğerinden daha önemli veya önemsiz olduğu göstermekten ziyade, bir düzen içerisinde incelenmesi amacıyla kullanılmıştır.

6.1. Küresel-Özel Organizasyonlar

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee, IASC) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, (International Federation of Accountants, IFAC).

6.2. Küresel-Resmi Organizasyonlar

Birleşmiş Milletler (United Nations, UN) ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organization for Economic Cooperation and Development, OECD), Uluslararası Sermaye Piyasası Kurulları Örgütü (International Organization of Securities Commission, IOSCO).

⁸² Choi ve Mueller, *International Accounting* (New Jersey: Prentice Hall, Inc.,1984), s.476.

⁸³ C. Nobes ve R. Parker, *Comparative International Accounting* (Hertfordshire: Prentice Hall Europe, 1998), s. 69.

6.3. Bölgesel-Özel Organizasyonlar

Güneydoğu Asya Milletler Birliği Muhasebeciler Federasyonu, (Association of Southeast Asian Nations Federation of Accountants, ASEAN-AFA), Amerika Devletleri Muhasebe Birliği, (Asociacion Interamericana de Contabilidad, AIC veya İngilizce adı ile Inter-American Accounting Association ,IAA), Batı Afrika Muhasebe Kuruluşları Birliği, (Association of Accounting Bodies in West Africa, ABWA), Asya Pasifik Muhasebeciler Konfederasyonu, (Confederation of Asian and Pacific Accountants, CAPA), Avrupa Muhasebe Birliği, (The European Accounting Association, EAA), Avrupa Muhasebe Uzmanları Birliği, (Union Europeene des Experts Comptables Economiques et Financiers, (UEC),-Daha sonra “Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu” (Federation des Experts Comptables Europeen, FCE) adını almıştır-), İskandinav Muhasebeciler Federasyonu, (Nordic Federation of Accountants, NFA).

6.4. Bölgesel-Resmi Organizasyonlar

Avrupa Birliği (European Union,EU).

6.5. Destekleyici Organizasyonlar

Uluslararası Muhasebeciler Kongresi, Uluslararası Muhasebe Geliştirme Forumu (International Forum of Accounting Development, IFAD), Uluslararası Muhasebe Eğitimi Konferansı, akademik birlikler, ulusal ve uluslararası “Finansal Analistler” federasyonları, Finansal Yöneticiler Federasyonu, mesleki enstitü ve kurumlar, üniversiteler, Uluslararası Borsalar Federasyonu (International Federation of Stock Exchanges, FIBV), Muhasebeciler Uluslararası Çalışma Grubu (Accountants International Study Group, AISG), İngiliz Milletler Topluluğu Muhasebeciler Konferansı.

Yukarıda sayılan organizasyonlar muhasebe uyumlaştırmasına çeşitli derecelerde katkı sağlamışlardır. Ancak çalışmamız “Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)” ve onun standartlarını konu edindiğinden, takip eden bölümde IASC’ye ve çalışmalarına ilişkin detaylı bilgiler verilecektir.

7. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KOMİTESİ (The International Accounting Standards Committee, IASC)

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (The International Accounting Standards Committee, IASC), 29 Haziran 1973 tarihinde, dokuz ülkenin (Amerika Birleşik Devletleri, Avustralya, Birleşik Krallık ve İrlanda, o zamanki adı ile Federal Almanya, Fransa, Hollanda, Japonya, Kanada ve Meksika) katılımı ile Londra merkezli olarak kurulmuştur. 2002 itibari ile IASC'a 114 ülkeden 156 muhasebe meslek örgütü üyedir⁸⁴.

Aralık 1999 tarihinde, IASC Yönetim Kurulu, "Strateji Çalışma Grubu"na hazırlanan "IASC'ın Gelecek İçin Yeniden Yapılandırılması Üzerine Öneriler" adlı raporu kabul ederek, yapılan önerileri destekleme kararı almıştır. Bu rapor, IASC'ın "Mütevelli Heyeti (Trustees)" ve "Kurul (The Board)" şeklinde iki ana bünyeye sahip, bağımsız bir üst kuruluş olarak vakıf şeklinde yeniden yapılanmasını, bu iki bünyeye ilave olarak da bir "Daimi Açıklama Komitesi" ve bir de "Standart İstişare Konseyi" oluşturulması önerilmiştir. Raporda, Mütevelli Heyeti'nin, Kurul üyelerini ataması, denetleme ve fon oluşturma görevlerini yerine getirmesi, Kurulun da, muhasebe standartlarını oluşturmada tek yetkili kılınması öngörülmüştür.

IASC Yönetim Kurulu bu rapor doğrultusunda, 13-17 Mart 2000 tarihlerinde Brezilya'nın Sao Paulo şehrinde yapılan toplantıda yeni tüzüğünü onaylamıştır. IASC'a üye organizasyonlar, İskoçya'nın Edinburgh şehrinde 24 Mayıs 2000 tarihinde yapılan toplantıda, IASC Yönetim Kurulu'nca onaylanan yeni tüzük ve yeniden yapılandırma planını kabul ederek onaylamıştır. Bu yeniden yapılanma süreci doğrultusunda, 1 Nisan 2001 tarihi itibari ile, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu-IASB, daha önce Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi-IASC'a ait olan muhasebe standartları düzenleme yetkisini devralmıştır.

24 Mayıs 2000 tarihinde onaylanan tüzüğe göre IASC'ın amaçları⁸⁵;

(a) Kamu yararına, dünya sermaye piyasaları katılımcıları ve ekonomik kararlar alan diğer kullanıcılara yardım etmek için, finansal tablolarda ve diğer finansal raporlamada

⁸⁴ Elektronik Kaynak: <http://www.ifac.org/About>

⁸⁵ Elektronik Kaynak: <http://www.iasc.org.uk>

yüksek kaliteli, saydam ve kıyaslanabilir bilgi gerektiren, yüksek kaliteli, anlaşılabilir ve icra edilebilir bir küresel muhasebe standartları seti geliştirmek,

(b) bu standartların kullanımı ve ihtimamla uygulanmasını teşvik etmek, ve

(c) ulusal muhasebe standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının birbirlerine yaklaşımlarına vesile olmaktır.

IASC'ın yeni tüzüğünde belirtilen amaçlar, bir önceki tüzükteki amaçlardan oldukça farklıdır. Bir önceki IASC tüzüğünde amaçlar “(a) Kamu yararına, finansal tabloların sunumunda riayet edilecek muhasebe standartlarını düzenlemek ve yayınlamak ve bunların dünya çapında kabulünü ve ifasını teşvik etmek ve (b) finansal tabloların sunumu ile ilgili düzenlemelerin, muhasebe standart ve prosedürlerinin geliştirilmesi ve uyumlaştırılması için genel çalışma sergilemek” şeklinde ifade edilmiştir⁸⁶. Görüldüğü gibi, bir önceki tüzükte uyumlaştırma kavramının üzerinde durulmakta ve tekdüzeliği ifade etmekten kaçınılmakta iken, yeni tüzükte açıkça “bir küresel muhasebe standartları seti”nden bahsedilmektedir. Bu yaklaşım, uyumlaştırmanın aslında tekdüzeliğe ulaşmak için ilk aşama olduğu tezini doğrulamakta, IASC'ın uyumlaştırma misyonunun, aslında tekdüzeliğe ulaşma amacını taşıdığını teyit etmektedir.

1982 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, aldıkları ortak kararlarla üyeliklerini birleştirmişlerdir. Alınan bir başka kararlar da, IASC'ın uluslararası muhasebe standartları (IAS) oluşturmada tam ve komple özerkliğe sahip olması kabul edilmiş, IFAC'ın da bu standartları otomatikman onaylayacağı taahhüt edilmiştir. Üyelerin sorumlulukları ise IFAC'ın tüzüğünün 4. maddesinde şu şekilde ifade edilmiştir ;

“(IFAC'ın) Tam Üye statüsündeki üyeleri, IASC'ın Kurul'u tarafından yayınlanmak için onaylanan her bir Uluslararası Muhasebe Standardını üyelerin dikkatine sunan IASC'ın çalışmalarını,

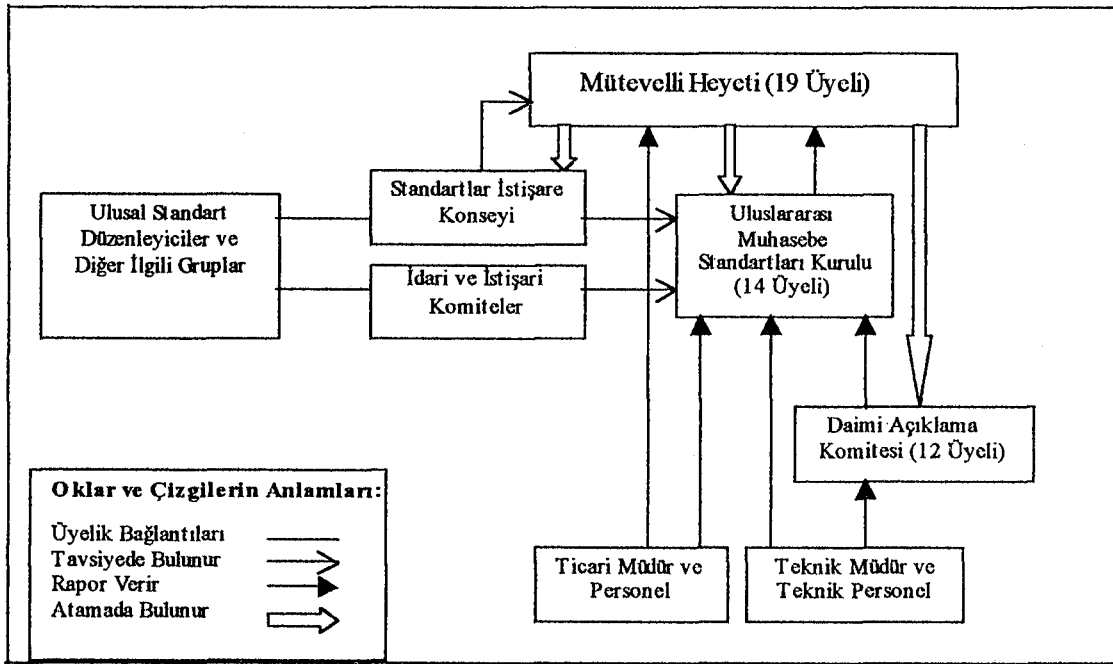
- i. hükümetleri ve standart düzenleyici kuruluşları neşredilen finansal tabloların Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun olması yönünde iknaya çalışma;
- ii. sermaye piyasalarını, endüstri ve iş çevrelerini kontrol eden otoriteleri, neşredilen finansal tabloların Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygunluğu ve bu uygunluk gerçeğinin açıklanması yönünde iknaya çalışma;
- iii. denetçilerin, finansal raporların Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygunluğunu beyan ettiklerinde, uygunluğun sağlandığı konusunda tatmin olmalarını temin etme; ve

⁸⁶ Choi, Frost, Meek, **Ön.ver.**, s. 256.

iv. Uluslararası Muhasebe Standartlarının, uluslararası kabulünü ve onlara riayeti teşvik etme yönünde azami gayret sarf etmek suretiyle destekler.”⁸⁷

IASC’ın organizasyon yapısı ve çalışma prosedürleri IASC Tüzüğü’nde detayları ile tespit edilmiştir. Şekil-1 IASC’ın organizasyon yapısını göstermektedir.

Şekil-1 IASC’ın Organizasyon Yapısı



*<http://www.iasc.org.uk>

IASC Vakfının yönetimi, 19 kişiden oluşan Mütevelli Heyeti’nin elindedir. Mütevelli heyetinin altısı Kuzey Amerika’dan, altısı Avrupa’dan, dördü Asya/Pasifik bölgesinden, üçü de genel coğrafi denge gözetilerek herhangi bir bölgeden atanır. Mütevelli Heyetinin 19 üyesinden beşi IFAC tarafından, Aday komitesi ve Mütevelli Heyeti ile karşılık danışma süreci ile ve coğrafik dengeler ve mesleki altyapıları göz önünde bulundurularak önerilir. Bu beş adaydan ikisi normalde, başlıca uluslararası muhasebe/denetim şirketlerinin kıdemli ortağı veya yöneticilerinden seçilir. Üç üye ise, finansal bilgileri düzenleyen, kullanan ve akademisyen gruplarının her birinden bir kişi olacak şekilde seçilir. Seçim yapılırken bu gruplar hakkında bilgisi olan, Uluslararası Finansal Yöneticiler Enstitüleri Birliği, Uluslararası Yatırımcı Birlikleri Konseyi,

⁸⁷ Elektronik Kaynak: <http://www.ifad.net> :International Federation of Accountants’ Constitution.

Uluslararası Muhasebe Eğitimi ve Araştırma Birliği ve/veya diğer benzer amaçlı organizasyonlara danışılır. Heyetin 11 üyesi, bir danışma sürecine girilmeden serbest şekilde, ilgili organizasyonlar ve kişilerden seçilir. Heyetin temel görevleri Kurul üyelerini atamak, faaliyetleri izlemek ve fon yaratmaktır.

Kurul, 14 üyeden oluşur ve bu üyeler Mütevelli Heyeti tarafından seçilir. Bu 14 üyenin on ikisi tam-gün, ikisi yarım-gün çalışacak şekilde, yüksek kaliteli standartlar oluşturulması için uluslararası iş ve sermaye piyasaları hakkında yeterli teknik bilgi ve altyapıya sahip olan kişilerden seçilir. Üyelerin en az beşinin denetim, en az üçünün finansal tabloları düzenleme, en az üçünün finansal tabloları kullanmayla ilişkili mesleki altyapılarının olması ve en az birinin de akademik camiadan olması gerekmektedir. Tam-gün çalışan üyelerin yedisinin ulusal muhasebe standart düzenleyici kuruluşlarla, standartların birbirlerine yakınlaştırılması amacıyla irtibat olması amaçlanmıştır. Kurulun temel görevi Uluslararası Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yürürlüğe koymaktır. IASB bu görevi yerine getirirken bir “Standart Oluşturma Süreci”ni takip eder. Standartlar oluşturulurken IASB’ın kavramsal muhasebe “Çerçevesi” göz önünde tutulur. Mart 2002 tarihi itibari ile Kurulun yayınladığı 41 ve yürürlükte olan 34 Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS), halen üzerinde çalıştığı 8 projesi vardır. IASB tarafından yayınlanan ve halen yürürlükte olan standartlar **Ek-1**⁸⁸’de sunulmuştur.

Daimi Açıklama Komitesi, Mütevelli Heyeti’nin atadığı 12 üyeden oluşur. Komitenin temel görevleri özetle; (a) IAS’ların uygulamalarını yorumlamak, (b) “Açıklama Yayınlama Süreci”bir “Açıklama” yapmadan önce, kamuoyunun yorumlaması, yapılan yorumların değerlendirilmesi maksadı ile “Açıklamalar Taslağı” neşretmektir. Komite Kurul’a rapor verir ve “Açıklama”yı Kurul’un onayından sonra neşreder. Tüm bu süreç “Açıklama Yayınlama Süreci” olarak adlandırılır. Daimi Açıklama Komitesi, Mart 2002 tarihi itibari ile 30 adet “Nihai Açıklama” yayınlamıştır.

Standartlar İstişare Konseyi, Mütevelli Heyeti tarafından atanan 30 üyeden oluşan Konsey, Kurul gündeminin tespitine ve Kurul’un çalışmalarında önceliklerin

⁸⁸ Ek-1 “IASB Tarafından Yayınlanan ve Yürürlükte Olan Standartlar”.

belirlenmesine danışmanlık yapma, Konseydeki kişi ve kurumların temel standart projeleri hakkındaki görüşlerini Kurul'a iletme amacıyla, uluslararası finansal raporlama ile ilgili değişik coğrafi ve fonksiyonel altyapıya sahip kişi ve kuruluşlara bir forum ortamı sağlar. Standartlar İstişare Konseyinde, Afrika, Asya (Japonya hariç), Avustralya ve Yeni Zelanda, Orta ve Doğu Avrupa, Avrupa Birliği, Japonya, Latin Amerika, Orta Doğu, A.B.D. ve Kanada'dan katılan temsilcilere ilaveten, Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu (IMF), IFAC Kamu Sektörü Konseyi, Uluslararası Sermaye Piyasası Kurulları Örgütü (IOSCO), Basel Bankacılık Denetleme Komitesi (Basel Committee on Banking Supervision, BCBS) gibi uluslararası organizasyonların temsilcileri de yer almaktadır. Avrupa Komisyonu, Japonya Hükümeti Finansal Hizmetler Ajansı ve A.B.D. Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) resmi gözlemci statüsünde Standartlar İstişare Konseyi'nin çalışmalarına katılmaktadır.

IASB'ın bir amacı da, Tüzük'te belirttiği "ulusal muhasebe standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının birbirlerine yaklaşımlarına vesile olmak" tır. IASB Tüzüğü, standartların birbirlerine yakınlaşmaları gerçekleştirmek için yedi ülke ile "ortak" çalışmayı öngörmüştür. IASB, teknik gündemini onaylamadan önce Standartlar İstişare Konseyi ile bir toplantı yapmak zorundadır. Bu toplantı yapıldıktan sonra, göreceli gündem önceliklerinin ve diğer lojistik düzenlemelerin koordinasyonunu yapan, IASB'ın daimi temsilcisinin bulunduğu yedi ülkenin ulusal muhasebe standartları düzenleyicileri ile çalışmaya başlar. Bu yedi ülke Almanya, Amerika Birleşik Devletleri, Avustralya ve Yeni Zelanda, Birleşik Krallık, Fransa, Japonya ve Kanadadır.

7.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tanınması

Günümüzde, IASB'ın çalışmalarına olan ilginin ve desteğin giderek yoğunlaştığı ve onun hazırladığı standartların geniş bir kesimce kabul gördüğü söylenebilir. İlgili grupları IASB tarafından hazırlanan standartlara çeşitli açılardan yaklaşımlardır. IAS'lar kimi ülkelerce (a) ulusal muhasebe düzenlemeleri için "temel" kabul edilmiş, kimi endüstrileşmiş veya gelişmekte olan ülkelere (b) kendi standartlarını oluştururken uluslararası bir ölçü (benchmark) olarak kabul edilmiş, kimi uluslararası birlikler,

sermaye piyasası kurulları ve borsalarca (c) resmi olarak tanınmıştır⁸⁹. Yaptırım gücü olmayan kullanımı tamamen gönüllülük esasına dayanan IAS'ların gördüğü destek dikkat çekicidir. IASC tarafından 1996 yılında 67 ülkeyi kapsayan bir araştırmada, 56 ülkenin IAS'ları ulusal standart veya ulusal standartlarının oluşturulmasında temel olarak kabul ettiği, Londra, Frankfurt, Zürih, Lüksemburg, Tayland, Hong Kong, Amsterdam ve Roma borsalarının IAS'lara göre hazırlanmış finansal tabloları kabul ettiği tespit edilmiştir⁹⁰. IASC tarafından yapılan bir başka araştırma, dünya çapında IAS'ları kullanan şirketlerin sayısının 1991 yılında 12 iken, 1998 yılında 414'e çıktığını belirtmektedir.

Avrupa Komisyonu 2001 yılında , borsalarda işlem gören birlik üyesi ülkelere ait şirketlerin (banka ve diğer finansal kurumlar da dahil) konsolide finansal tablolarını en geç 2005 yılından itibaren IAS'lara göre hazırlamalarını zorunlu tutan bir karar alarak IASB tarafından hazırlanan standartlara ve IASC'a en büyük desteği vermiştir.

IASC'a kurumsal alanda bir başka büyük destek de IOSCO tarafından gelmiştir. IOSCO 2000 yılında üyelerine, çok uluslu şirketlerin IAS'lara göre hazırlanmış finansal tablolarını kabul etmeleri yönünde tavsiye kararı almıştır.

1999 yılında G-7 ülkelerince uluslararası finansal sistemin zayıf noktalarını değerlendirmek, zayıflıkları tespit etmek ve zayıflıklar için atılması gereken adımları belirlemek amacıyla oluşturulan "Finansal İstikrar Forumu (Financial Stability Forum, FSF)", sağlam bir uluslararası finansal sistem için on iki standardı "elzem" kabul etmiştir. Muhasebe, FSF tarafından kritik önemde olduğu düşünülen bu on iki alandan birisidir ve FSF'nin bu alanda tanıdığı tek organizasyon IASC'dır⁹¹.

Basel Bankacılık Denetleme Komitesi (Basel Committee on Banking Supervision, BCBS), bankacılık sisteminde önemli etkisi olan 15 IAS'ı gözden geçirmiş ve IASC'ın çalışmalarını "güçlü bir şekilde destekleme" kararı almıştır.

⁸⁹ Choi, Frost, Meek, **Ön.ver.**, s. 262.

⁹⁰ Aynı, s.256.

⁹¹ Elektronik kaynak: <http://www.fsf.org/Standards/KeyStds.html>

7.2. IASC'a Yönelik Eleştiriler

IASC ve onun oluşturduğu standartlar, IASC'ın kuruluşundan bu yana çeşitli açılardan eleştirilmiştir. Bu eleştirilerin bir kısmı IASC tarafından dikkate alınarak gerekli düzenleme/düzeltilmeler yapılmıştır.

IASC'a yöneltilen eleştirilerin başında standartların icra edilmesinde IASC'ın yaptırım gücünün olmaması gelmektedir⁹². IASC'ın başarısının, üyelerinin göstereceği "azami gayret"e bağlı olması, tartışmayı üyelerin yaptırım gücüne sahip olup olmaması konusuna taşımıştır. IASC'a üye ulusal mesleki organizasyonların çoğunun yaptırım gücünden mahrum ve zayıf olması IASC standartlarının ve dolayısı ile uyumlaştırma çabalarının önünde duran en büyük engel olarak ifade edilmektedir. IASC'ın kuruluşundan bu yana gösterdiği gelişime bakıldığında, yaptırım gücünün farklı bir açıdan sağlanmasına çalışıldığı görülmektedir. Daha önceki bölümlerde de anlatıldığı gibi, bir çok uluslararası organizasyonun (AB, IMF, BCBS, IOSCO gibi) IASC'ın çalışmalarına destek vermesi, bir çok ülkenin muhasebe standardı oluştururken IAS'ları baz alması, giderek artan sayıda şirketlerin IAS'ları kullanarak finansal tablo düzenlemesi IASC'ın dolaylı yönden yaptırım gücünü elde ettiğinin göstergeleridir.

IASC ve standart çalışmalarına yönelik en önemli eleştiri IAS'ların gelişmekte olan ülkelerle pek alakalı olmadığı için kullanılamayacağı ve hatta IAS'ların bu ülkeler için oldukça zararlı olduğu yönünde yapılmaktadır. IASC'ın bünyesinin gelişmiş ülkelere temsilcilerin ağırlıkta olduğu, IASC'ın çalışmalarına Anglo-Sakson kökenli büyük muhasebe şirketlerinin büyük ölçüde teknik destek verdiği ve geri beslemenin büyük oranda bu şirketlerden geldiği, böylece IASC'ın standart oluştururken, konulara Anglo-Sakson orijinden baktığı⁹³, uluslararası muhasebe standardı oluşturma sürecinde bu Anglo-Saxon egemenliğin, tamamen farklı ekonomik, sosyal, politik ve kültürel çevreye sahip gelişmekte olan ülkeler için, tartışılması gereken ciddi sorunlar ortaya çıkardığı⁹⁴, IAS'ların gelişmekte olan ülkeler için büyük önem taşıyan konuları göz ardı ettiği

⁹² Nobes ve Parker, **Ön.ver.**, s. 71.

⁹³ Walton, Haller, Raffournier, **Ön.ver.**, s. 9.

⁹³ Aynı, s.12.

⁹⁴ M.H.B. Perera, **Ön.ver.**, s.87.

şeklinde yapılan değerlendirmeler IAS'ların geliştirmekte olan ülkeler için çok faydalı olamayacağı tezinin dayanakları olmuştur. Bu son iddiaya IASC bünyesinden “mevcut uluslararası standartların hepsinin olmasa da bir çoğunun gelişmiş ülkelerde olduğu kadar geliştirmekte olan ülkelerde de uygulanabileceği”⁹⁵ şeklinde cevaplar verilmiş olsa da, IASC'ın geliştirmekte olan ülkelerin sorunlarını özellikle 90'lı yıllardan itibaren gündeme almaya başlaması IASC'ın bu iddiaları örtülü biçimde kabul ettiğini göstermektedir. IASC bünyesinde yapılan son yapısal değişiklikte, IASC'ın gelişmiş ülkelerin egemenliğinde bir organizasyon olduğu imajını değiştirmeye özellikle çaba harcadığı görülmektedir. Kurulduğunda 9 üyeden oluşan Kurul, bugün 14 üyedir. IASC'ın yeniden yapılanma süreci sonucu hazırladığı yeni Anayasası'nın 25. maddesinde, Kurul üyeliği için “...Kurul üyelerinin seçimi coğrafik temsil esasına dayalı değildir.... Mütevelli heyeti, Kurul'un belli bircoğrafik ilgi grubunun hakimiyetinde olmadığı temin etmelidir.” IASC bünyesinde olan komite, konsey ve kurullarda görev alanlarda genellikle mesleki ve teknik bilgi ön plana çıkarılmış, finansal bilgiyi üreten ve kullanan kesimler ve akademi camiasının görüşlerinden faydalanma şeklinde bir amaç güdülerek, IASC'ın tamamen uluslararası muhasebe sorunlarının çözümü konusunda faaliyet gösteren “teknik” bir organizasyon olması üzerinde durulmuştur.

Yukarıdaki eleştirilere ilaveten, IAS'larda birden fazla seçeneğe izin verilmesinin IASC'ın temel amacı olan kıyaslanabilir finansal tabloların hazırlanması amacıyla çelişki yönünde de eleştiriler yapılmaktadır. IASC'ın bu eleştiriye cevabı 1988 yılında IASC tarafından başlatılan bir projedir. Bu projede (ED32), kıyaslanabilirliğin artırılması için standartlarda izin verilen alternatiflerin azaltılması ve standartların güçlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu çalışma sonucunda standartlarda kullanımına izin verilen seçeneklerin sayısı büyük ölçüde azaltılmış, standartlarda seçenekler için, “izin verilen yöntem” yerine, “tercih edilen yöntem” ibaresi kullanılmaya başlanmıştır.

⁹⁵ David Cairns, “Aid For The Developing World”, *Accountancy*. ss.82-85,(March, 1990), s.82.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDE MUHASEBE VE MUHASEBE STANDARTLARI

Uluslararası muhasebe standartlarının geliştirmekte olan ülkelerde (GOÜ) uygulanabilirliğini tartışmaya başlamadan önce, çalışmanın bu bölümünde muhasebenin ekonomik gelişimde oynadığı rol, muhasebe standartlarının önemi, GOÜ'lerin özellikleri, geliştirmekte olan ülkelerde muhasebenin durumu ve GOÜ'lerin muhasebe standartları oluşturmada izleyeceği yaklaşımlar ele alınacaktır.

1. MUHASEBENİN EKONOMİK GELİŞMEDEKİ ROLÜ

“Bütün ülkeler, niteliksel ve niceliksel amaçlarda dengenin sağlanması ile oluşturulan gelişme ve ilerlemeyi hak ederler”⁹⁶.

Muhasebe literatüründe 1960'lerden bu yana tartışılmaya başlanan muhasebenin ekonomik gelişmedeki rolü ve önemi Seiler, 1966; Scott, 1970; Enthoven, 1973; Holzer ve Trembay, 1973; Qureshi, 1974; Choi ve Mueller, 1978; Ndubizu, 1984; Talaga ve Ndubizu, 1986; Belkaoui, 1994; Ndzinge ve Briston, 1999 gibi yazarlarca çeşitli açılardan ele alınmıştır. Ancak bu konu, maalesef teoride ekonomi literatüründe ve uygulamada geliştirmekte olan ülkelerde ilgi çekmemiştir. Talaga ve Ndubizu yaptıkları bir çalışmada, ekonomi literatüründe muhasebenin ekonomik gelişmedeki öneminden bahseden hiçbir çalışmanın olmadığını belirtmiştir. Aynı yazarlar, geliştirmekte olan ülkelerin muhasebenin ekonomik gelişmeye etkisi tamamen tesadüfi bir sonuç olarak algılanmakta olduklarını belirtmişlerdir⁹⁷.

Bir ülkede çeşitli amaçlarla kullanılan veri kaynaklarının tümü, o ülkenin “Ulusal Bilgi Sistemi”ni oluşturur. Bir ülkenin ulusal bilgi sisteminin gücü ve kapsamı, büyük ölçüde

⁹⁶ Adolf J.H. Enthoven, *Accountancy and Economic Development Policy* (Amsterdam: North-Holland Publishing, 1973), s.329.

⁹⁷ J.A. Talaga, ve G. Ndubizu, “Accounting and Economic Development: Relationship Among Paradigms”, *International Journal of Accounting: Education and Research*. Ss. 55-68, (Spring, 1986).

ekonomik gelişme oranını etkileyecektir⁹⁸. Bir çok insan muhasebenin içinde yer aldığı sosyo-ekonomik çevre ve ekonomi sürecindeki konumunu sadece şirketler ve onların faaliyetleri ile sınırlı görmektedir. Oysa muhasebe daha geniş bir kapsama sahiptir. Adolf Enthoven muhasebeyi, “muhasebe, özel ve kamu sektöründe, mikro ve makro ekonomik faaliyetleri ve kaynakları da kapsayan bir bilgi tanımlama, planlama, ölçme, değerlendirme, raporlama ve kontrol sistemidir.” , “muhasebe, bilginin, direkt veya dolaylı yönden maliyet-fayda şeklinde, faaliyetler ve kaynaklarla ilgili olarak alınan ekonomik kararları kolaylaştırmak için, tanımlanması, seçilmesi ve analizi, ölçülmesi, tahmin edilmesi, işlenmesi, değerlendirilmesi ve iletişimidir”⁹⁹ şeklinde tanımlamıştır. Burada vurgulanan, muhasebenin bir bilgi sistemi olduğu ve en önemli özelliğinin de bu sistem tarafından üretilen bilginin, bu bilgiye ihtiyaç duyan taraflar arasında etkili bir şekilde iletişiminin olduğudur. Bir bilgi sistemi olan muhasebe, bir ekonomide hem mikro hem de makro seviyede önemli fonksiyonları yerine getirmektedir. Planlamayı da kapsayan ve hem ekonomik teşebbüsler (mikro), hem de bir ülkenin bütün ekonomisinde (makro) karar alma eylemi büyük ölçüde, gerekli fayda-maliyet bilgisini tedarik eden muhasebe sistemine dayalı olarak gerçekleştirilir¹⁰⁰.

Muhasebenin ekonomik gelişmedeki rolü ve önemini, ekonomik gelişmede büyük önem taşıyan ekonomik planlama, sermayenin oluşumu, gelişmenin finansmanı ile vergi alanlarında izlemek mümkündür.

1.1. Muhasebenin Ekonomik Planlamadaki Rolü

Ekonomik gelişme, iyi teşkil edilmiş ve sürekli gözetim altında tutulan bir planlama sürecinin varlığını zorunlu kılmaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkeler önemli ölçüde, bütün ekonomik sektörler için güçlü bir planlamaya ihtiyaç duyarlar. Ekonomik planlama, sahip olunan kaynakların tam ve etkin kullanımını ve mevcut ve/veya yeni oluşturulacak kurumlarla sosyo-ekonomik ilerlemeyi gerçekleştirmenin yollarını aramaktadır. Ekonomik planlamanın amacı, devlet ve vatandaşların bilinçli

⁹⁸ R.E. Seiler, “Accounting Information Systems, and Underdeveloped Nations”. *The Accounting Review*. ss. 652-656, (October, 1966). s.652.

⁹⁹ “Adolf Enthoven, “The Internationalization and Harmonization of the Accountancy Profession within the Southern African Region”. LIA, Maseruda düzenlenen Uluslararası Muhasebe Kongresinin açılış konuşması.”. Shabani Ndzingo ve Richard J. Briston. “Accounting and Economic Development”. *Research in Accounting in Emerging Economies*. Supplement I. ss.29-42, (1999).s.30 daki alıntı.

¹⁰⁰ Aynı, s.31.

şekilde yürüttüğü çabalarla, ekonomik büyüme ve yapısal değişiklikleri gerçekleştirmektedir. Planlama, devletin bir ulusun ekonomisinin yönüne, ulusal ekonomik hedefler koymak ve bu hedefleri gerçekleştirmek suretiyle entegre bir biçimde müdahalesini gerektirir¹⁰¹.

Bir gelişme planının formülasyonu, uygulanması ve izlenmesi için etkin makro ve mikro seviyede verilere ve bilgiye ihtiyaç duyulacağı açıktır. Yetersiz ve eksik verilere dayalı olarak yapılan planlama, deyim yerinde ise felakete yol açabilir. Gelişme planları makro, orta ve mikro aşamalarda, birbirinden bağımsız ya da aynı anda gerçekleştirilebilir¹⁰². Planlamanın mikro aşamasında üretilen verilerin doğruluğu ve güvenilirliği, daha genel kapsamlı aşamaları büyük ölçüde etkileyecektir, çünkü diğer aşamalar için gerekli bilgi mikro aşamadaki bilgiye dayalı olarak üretilmektedir.

Planlamanın yukarıda sayılan her aşaması için gerek duyulan ve muhasebe tarafından sağlanacak veriler şunlardır: Makro aşama için; sosyal hesaplar ve bunların parçaları (milli gelir, tüketim, yatırımlar vs.); Orta aşama için; sosyal hesapların sektör ve bölgelere ayrılmasıyla ihtiyaç duyulan , üretim, gelir, fiyat endeksleri, ücret oranları ve işçi verimliliği; Mikro aşama için; proje fizibilitesi ve değerlendirmesi için güvenilir maliyet muhasebesi ölçümlerini de içeren detaylı finansal muhasebe bilgisi (planlarda öngörülen projelerin fizibilitesinde; planların revize edilmesi ve kontrolünü kolaylaştırmak amacıyla devam eden ekonomik projelerin izlenmesinde).

1.2. Muhasebenin Sermaye Oluşumunda ve Gelişmenin Finansmanındaki Rolü

Gelişmekte olan ülkelerin ekonomik gelişimi için sermaye büyük öneme sahiptir. Çünkü sermaye, bir ülkenin ve ülkedeki insanların “çıktı(ürün)”larında artışa yol açacak, çıktılardaki artış, karşılığında o ülkenin gelirinin ve istihdamının yükselmesini sağlayacaktır. Ancak, gelişmekte olan ülkeler sermaye yetersizliği gibi bir sorunla karşı karşıyadır. Bir ülkenin, ekonomik gelişme planında hedeflenen GSMH rakamına ulaşabilmesi için, yetersiz sermaye yapısını çeşitli yollarla güçlendirmesi gerekir. Ekonomik gelişme hedeflerinden birisi, yüksek oranlı gerçekleşen sermaye birikimini

¹⁰¹Belkaoui, **Ön.ver.**, ss.73-75

temin etmektir. Bu amaçla hükümetler, ulusal ve yabancı kaynaklara başvurur. Özel sektör karları (dağıtılmayan veya dağıtılan), hane halkı ve devlet tasarrufları sermaye oluşumunun temel ulusal kaynaklarıdır. Bunlara ilaveten devletin izleyeceği çeşitli ekonomi ve para politikaları (yatırım teşvikleri, kredi kolaylıkları gibi) da sermaye oluşumunda başvurulan yöntemlerden biridir. Bunların yetersiz olduğu durumlarda ise direkt yabancı yatırımlar ve/veya dış ekonomik yardımlar sermaye oluşumu için kullanılır.

Ülke tasarrufları ile direkt yabancı sermayenin, çeşitli kurumlar vasıtası ile ekonomik gelişime kanalize edilmesi planlamanın hedeflerinden bir diğeridir. Bu kurumlar sermaye piyasaları ve finansal aracı kuruluşlardır. Ulusal sermaye oluşumunda sermaye piyasaları, uzun vadeli fonların toplanarak şirketlerin, devletin ve şahısların kullanımına sunulmasında önemli rol oynamaktadır. Sermaye piyasalarının büyümesi, kaynak bulmada güçlük çeken yerli ve yabancı firmaların ihtiyaç duyduğu sermayeye ulaşmasına, girişimciliğin yani özel sektörün güçlenmesine yardımcı olur ve bu firmaların ve girişimcilerin yeni yatırımlar yapmasına imkan tanır. Finansal aracı kuruluşlar ise tasarruf sahipleri ile yatırımcıları bir araya getirirler. Bu aracı kuruluşlar, mevduat, tasarruf ve yatırım bankaları; gelişim finansmanı kuruluşları; sigorta ve sosyal güvenlik kurumları ve menkul kıymet pazarlarını kapsar. Bu kuruluşlar, tasarrufların transferi, likiditenin sağlanması, şirketlerin halka açılması, hisse senedi alım-satımı gibi bir çok işlevi yerine getirir.

Sermaye piyasalarının ve finansal aracı kuruluşların işlevlerini tam anlamı ile yerine getirebilmesinde, sağlam kanuni düzenleme, yöntem ve uygulamalarla güçlendirilmiş, tam, doğru, güvenilir ve anlamlı muhasebe bilgisi büyük önem taşımaktadır. Yatırımcılar, ilgili şirketin performansı ve potansiyeli hakkında doğru ekonomik ve finansal tanımın yapıldığını farz eder. Muhasebe, yatırımcı için gerekli güven ortamının oluşturulmasına yardım eder; iyi tasarlanmış bir sistem (finansala raporlama sistemi) ve kontroller (denetim) yatırımcının güveninde etki ederek, yatırım kararlarının endişesiz verilemesini sağlar, bu da ekonomik gelişiminin sağlıklı olarak gerçekleşmesine yol

¹⁰² Enthoven, **Ön.ver.**, s.167.

açar. Muhasebenin yatırımlarda ve sermaye oluşumundaki rolü iki boyutludur¹⁰³; (1) yatırımcı için yeterli güven ortamının oluşturulması ile sermaye akışının teşviki, (2) yeterli sermaye oluşumu gerçekleştikten sonra sermayenin verimli kullanımının süreceğinin temin edilmesi.

Aşağıdaki şekil (Şekil-2), finansal bilgi açıklaması, sermaye piyasalarının verimliliği ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi göstermektedir.

A- Muhasebe bilgisi, sermaye piyasası belirsizliğini en az seviyeye indirmektedir. Bu, sermaye piyasasında ticareti yapılan her bir ekonomik varlığa ait değer ve riskin açıklanması yoluyla yerine getirilir.

B- En az seviyeye indirilmiş sermaye piyasası belirsizliği, daha fazla yatırımcıyı sermaye piyasalarında işlem gören hisse senetlerini alım satımı yapmaya teşvik eder. Yüksek sermaye piyasası belirsizliği alıcıların yüksek kaliteli hisse senetlerine daha düşük fiyat vermelerine yol açar, bunun üzerine, bu tür yüksek kaliteli hisse senetlerini satanlar piyasadan çekilir. Bu durum ise piyasanın daralmasına sebep olur.

C- Sermaye piyasasının büyüklüğü, piyasa bilgi işleme (C) ve risk paylaşımını (D) etkiler. Diğer her şey eşitken, daha büyük sermaye piyasası, daha etkin bilgi işleme demektir. Sermaye piyasası bilgi işleme süreci, hisse senetleri fiyatlarının oluşumunu sağlar. Hisse senetleri fiyatları sermaye piyasasının sınırlı kaynakları etkin bir şekilde paylaşırabilme becerisini etkiler (E).

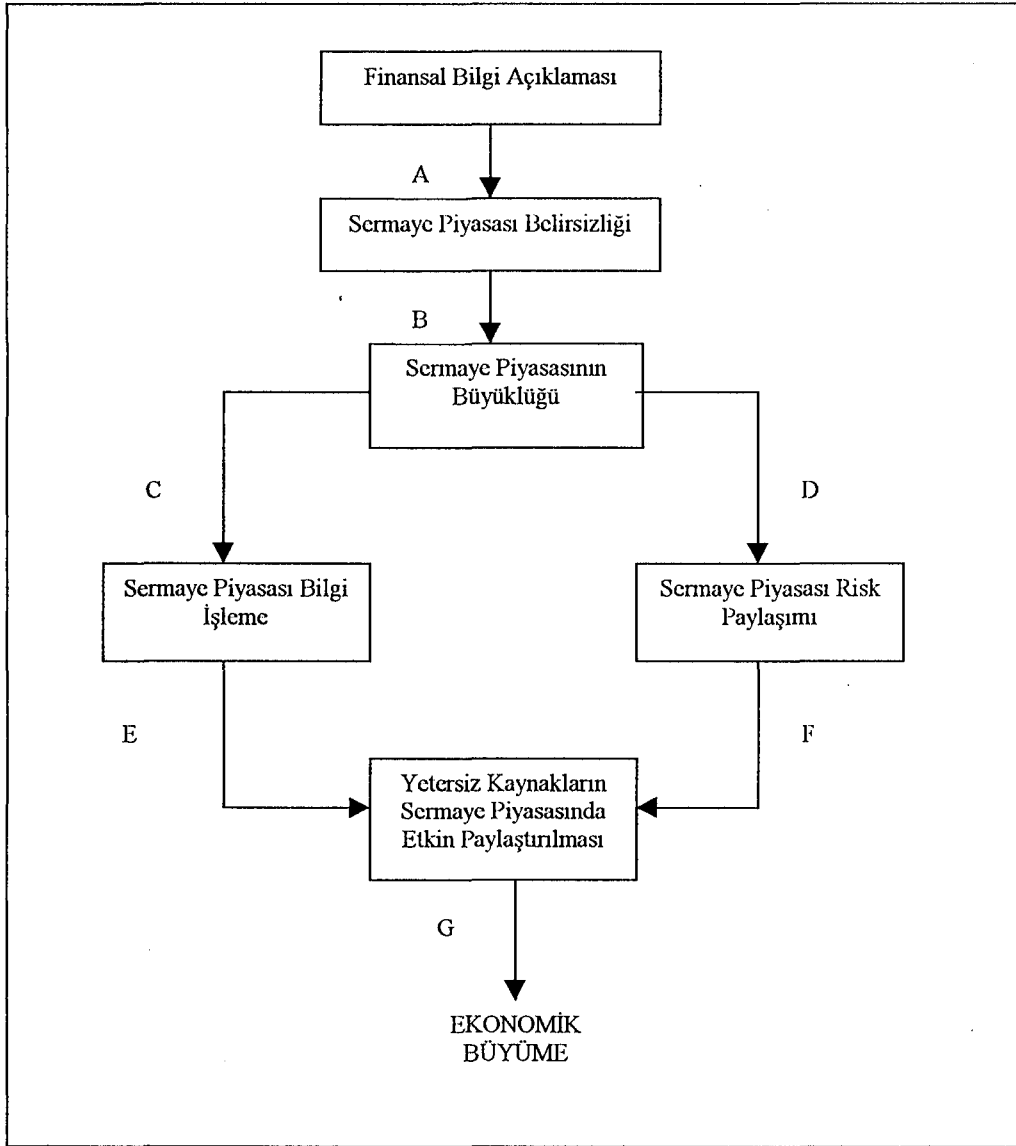
D- Her bir varlık için geniş piyasa portföyü, düşük piyasa riski, yatırımcı için de, etkin hisse senedi portföyünü elinde tutma ve/veya satın alma kolaylığı demektir. Optimum risk paylaşımı, tasarrufların etkili bir şekilde paylaşımına yol açar.

E- Sermaye piyasası, yatırıma dönüşerek ekonomik büyümeyi etkileyen tasarrufların gelişimine yardım eder. Sermaye piyasaları, biriken tasarrufların en etkin yatırım fırsatlarına yönlendirir. Sermaye piyasalarının bu fonksiyonu, ekonomik büyümede itici güç olur¹⁰⁴.

¹⁰³ Adolf J.H. Enthoven. **Ön.ver.**, s.207.

¹⁰⁴ "Gordian A. Ndubizu, "Accounting Disclosure Methods and Economic Development: A Criterion for Globalizing Capital Markets". *International Journal of Accounting Education and Research*. 27, 2 (1992), s.153." Belkaoui, A.R. *Accounting in the Developing Countries* (Connecticut-London: Quorum Books, 1994), s.102'deki alıntı.

Şekil -2 Ekonomik Büyümede Bilginin Rolü



Kaynak: "Gordian A. Ndubizu, "Accounting Disclosure Methods and Economic Development: A Criterion for Globalizing Capital Markets". International Journal of Accounting Education and Research, 27,2 (1992),s.153.". Belkaoui, A.R. **Accounting in the Developing Countries** (Connecticut-London: Quorum Books,1994), s.99'daki alıntı.

1.3. Muhasebe ve Vergi

Devlet, vatandaşları için sadece kendisinin gerçekleştirebileceği bir dizi hizmette bulunur. Bu hizmetler, sağlık, savunma, adalet, eğitim, altyapı gibi kar üretmeyen bir özelliğe sahiptir. Bir ülkenin gelişmesinde devletin yaptığı bu hizmetler büyük önem arz etmektedir. Devletin gerçekleştirdiği hizmetlerin finansmanı ise büyük ölçüde vergiler yoluyla yapılmaktadır. Devletin bir mali politika aracı olan vergi, uygulanırken iki konu üzerinde özellikle durulur; vergi yapısının oluşturulması ve vergi yönetimi¹⁰⁵.

Vergi yapısı oluşturulurken, eşitlik, tutarlılık, ekonomik etki, esneklik ve gerçekleştirilebilirlik gibi kriterler göz önüne alınır ve cari ve potansiyel harcamalardan yola çıkılarak yatırımların artırılması, yatırımların toplum için en uygun kanallarda yapılmasının teşvik edilmesi, yarı-planlı ekonomilerde, planlarda belirlenen yapıya uygun şekilde satın alma gücünün düzenlenmesi ve gelir eşitsizliğinin olduğu durumlarda, yolsuzlukların önlenmesi ve kayıt dışı ekonominin kontrol altına alınması ile toplum çıkarlarının optimum seviyeye yükseltilmesi amaçlanır.

Vergi yapısı oluşturulurken sistemin, vergilendirilecek miktarın basitçe belirlenmesine ve öngörülen vergilerin kolayca toplanmasına imkan verecek şekilde dizayn edilmesi gerekmektedir. Sistemin bu şekilde dizayn edilmesi, yoğun bir muhasebe sürecine ve kapsamlı bir muhasebe bilgisine sahip, etkili bir vergi yönetiminin varlığına bağlıdır. Zayıf ve hantal bir vergi yönetimi, vergi verenlerin bu otoriteye olan güveninin kaybına ve otoritenin kontrolü kaybetmesine yol açar. Bu durumun kaçınılmaz sonucu yüksek oranda vergi kaçakçılığıdır. Vergi kaçaklarının artması, devletin hedeflenen gelire ulaşmak için daha yüksek oranda vergilendirmeye gitmesine yol açar. Ancak vergi oranlarının artması vergi kaçaklarında da artışı beraberinde getirir¹⁰⁶.

Muhasebe, etkili bir vergi yönetiminin ve yeterli vergi veren oluşturulmasında, daha adaletli ve etkili vergi politika ve prosedürlerinin uygulanmasında önemli bir role sahiptir. Vergi oranlarının tespiti, alınacak vergilerde matrahın doğru hesaplanması (kişi ve kurumlar için) muhasebe bilgisine bağlı olarak yürütülür. Burada muhasebenin bir

¹⁰⁵ Adolf J.H. Enthoven. *Ön.ver.*, s.209.

¹⁰⁶ Aynı, s.214.

başka boyutu denetim, verilen bilgilerin doğruluğunun sağlanmasında devreye girmekte ve sistemi güçlendirmektedir.

Bütün bu anlatılanlardan sonra özetlemek gerekirse, muhasebe;

(1) Bir ekonomideki uzun, orta ve kısa vadeli ve makro, orta ve mikro kapsamlı ekonomik gelişme planlarının gerçekleşmesi için ihtiyaç duyulan verilerin oluşturulmasında, planlarda öngörülen projelerin fizibilitesi, gerçekleştirilmesi ve sonlandırılmasında, planların performanslarının ölçülmesi, değerlendirilmesi ve kontrol edilmesinde ve bütün bu plan ve projeler için ihtiyaç duyulan temel kaynak olan verginin tespitinde,

(2) Gelir eşitsizliğini engellenmesi ve sosyal dengelerin korunması sağlayacak kayıt dışı ekonomi ve yolsuzlukların önlenmesinde,

(3) Ekonomiye dinamizm kazandıracak ve dolayısıyla kalkınmışlığı etkileyecek özel sektörün ve girişimciliğin finansmanı ve gelişmesinde,

(4) Makroekonomik gelişmede büyük önem taşıyan sermaye birikiminin sağlanması için, yerli ve yabancı yatırımcıya güven veren sermaye piyasalarının oluşturulması ve finansal kuruluşların fonksiyonunu yerine getirmesinde,

(5) Kamu ve özel sektör faaliyetlerinin izlenmesinde,

büyük öneme, dolayısı ile ekonomik gelişmede vazgeçilmez bir role sahiptir.

Muhasebenin ekonomik gelişmedeki önemini bazı yazarlar (Talaga ve Ndubizu, 1986; Seiler,1966) bir başka açıdan, "Muhasebe olmasaydı ne olurdu?" sorusunu sorarak göstermişlerdir. Bu yazarlar, bir ekonomide iyi bir muhasebe sisteminin olmayışının ;

(1) kısıtlı kaynakların yanlış paylaşılması, israf edilmesi ve verimsiz kullanımına,

(2) makro ve mikro seviyede yapılan planlama ve kontrol becerisinin azalmasına yol açacağını vurgulamışlardır.

2. MUHASEBEDE STANDARTLARIN ÖNEMİ

Muhasebeciler, muhasebe uygulamalarının teorik dayanağını oluşturan ve genel karar alma kuralları olan muhasebenin temel kavramlarını (sosyal sorumluluk, kişilik, işletmenin sürekliliği, dönemsellik, para ile ifade edilme, tarihi maliyet, tam açıklama, tutarlılık, tarafsızlık ve belgelendirme, ihtiyatlılık, önemlilik ve özün önceliği) uygulamak için ayrıntılı uygulama ilkelerini (bilanço ve gelir tablosu ilkeleri gibi) kullanırlar. Bu ilkeler de, genel olarak muhasebe standartları aracılığı ile uygulamaya geçirilir.

Muhasebe standartları, finansal tabloların hazırlanmasını yönlendiren, genelde kanunları ve yasal hükümleri de içeren düzenlemeler ve kurallardır ve bir standart koyucu tarafından oluşturulurlar¹⁰⁷. Muhasebe standartları terimi, açık olarak pragmatik (uygulamaya yönelik) kuralları ifade etmektedir¹⁰⁸; muhasebe standartları, finansal tabloların ne tür bilgileri içereceğini ve bu bilgilerin nasıl hazırlanacağını, finansal muhasebe uygulamalarında nelerin kabul edilebilir, nelerin kabul edilemez olduğunu belirler¹⁰⁹.

Muhasebe standartları ile muhasebe uygulamaları arasındaki ilişki kompleks bir yapıya sahiptir. Bazı durumlarda uygulamalar standartlardan oluşur, bazı durumlarda ise standartlar uygulamalardan¹¹⁰. Örneğin, sermaye piyasalarından fon temin etmek isteyen şirketler, yatırımcılar ve diğer ilgi gruplarının bilgi taleplerini karşılamak için, gerekli yasal bilgilerin ötesindeki ekstra bilgileri gönüllü olarak sunabilir. Bu tür ekstra bilgilere olan talep fazla ise, şirketin gönüllü olarak hazırladığı bu bilgiler standartlaştırılabilir.

Muhasebe standartlarının işlevini tam anlamı ile yerine getirebilmesi için birtakım özelliklere sahip olması gerekir. FASB için hazırlanan bir raporda, ideal muhasebe standartlarının her birinin şu özellikleri taşıması gerektiğini vurgulanmıştır;

¹⁰⁷ Choi, Frost, Meek, **Ön.ver.**, s. 50.

¹⁰⁸ Cemalcılar ve Önce, **Ön.ver.**, s.71.

¹⁰⁹ Mueller, G.G., Gernon, H., Meek, G.. **Accounting an International Perspective.** (Second Edition. Homewood: Richard D. Irwin Inc. 1991), s.41.

¹¹⁰ Choi, Frost, Meek, **Ön.ver.**, s. 51.

- a- Temel yapıyı oluşturan kavramsal bir çerçevenin rehberliği ile tutarlı olması,
- b- Açık veya gizli alternatif muhasebe uygulamalarından kaçınması veya bunları en aza indirmesi,
- c- Standartları uygulaması gereken (finansal raporları) düzenleyiciler ve denetçiler, standartları uygulaması gereken otoriteler ve standartlar tarafından üretilen bilgiyi idare edebilmesi gereken kullanıcılar tarafından anlaşılabilirliği için belirsizlikten uzak ve kapsamlı olması¹¹¹.

Muhasebe standartlarının kimin tarafından oluşturulacağı muhasebe camiasında sıklıkla tartışılmaktadır. Muhasebe standartları uygulamada;

- (1) mesleki organizasyonlar, (2) bağımsız özel sektör muhasebe standartları kurulları gibi ya **özel sektör**,
- (3) bağımsız devlet komisyonları, (4) devletin bakanlıkları gibi ya **kamu sektörü** tarafından,
- (5) devletlerarası özel veya resmi kuruluşlar gibi ya **uluslararası kuruluşlar**, ya da,
- (6) bunların ortak çalışmaları ile oluşturulurlar¹¹².

Özel sektör, muhasebe mesleğini ve finansal raporlama sürecinden etkilenen finansal rapor kullanıcıları, düzenleyicileri gibi diğer ilgi gruplarını kapsar. Kamu sektörü ise vergi otoriteleri, ticaret kanunlarından sorumlu bakanlıklar, sermaye piyasası kurulları gibi kamu örgütlerini kapsar.

Uygulamada bu ilgi gruplarının muhasebe standardı oluşturmadaki rolü ve önemi, sahip oldukları güce ve etkiye göre ülkeden ülkeye değişmektedir. Bazı ülkelerde (Yazılı Hukuk Ülkeleri-Code Law Countries)¹¹³ şirket finansmanında bankaların ve devlet kredilerinin rolü büyüktür. Bu tür ülkelerde muhasebe uygulamaları genelde yasal düzenlemelerle (ticaret ve vergi kanunları) şekillenir ve dolayısı ile standart oluşumunda kamunun rolü büyüktür. Bazı ülkelerde (İçtihat Hukuku Ülkeleri-Common Law Countries)¹¹⁴ ise şirket finansmanında menkul kıymet piyasaları ön plana

¹¹¹ FASB, "International Accounting Standard setting: A Vision For The Future". FASB için hazırlanan rapor, 1998. EK-B.

¹¹² Points ve Cunningham. **Ön.ver.**, s.7

¹¹³ Choi, Frost, Meek, **Ön.ver.**, s. 51

¹¹⁴ Aynı, s.51.

çıkılmaktadır. Bu tür ülkelerde muhasebe standartlarının oluşumunda özel sektör kuruluşlarının rolü ve etkisi daha fazladır.

2.1. Muhasebe Standardı Türleri

Muhasebe standartları; “İşlemsel (kayıtlamaya dönük) Standartlar”, Ölçme Standartları ve Açıklama Standartları olmak üzere üç grupta incelenir¹¹⁵.

İşlemsel (kayıtlamaya yönelik) standartlar, muhasebe kayıtlarının nasıl tutulacağını ve finansal nitelikli işlemler ve olayların nasıl tanımlanacağı konuları ile ilgilenir. Bu tür standartlar kıta Avrupa’sı muhasebe sistemlerinde yaygın olarak görülür. Buna verilebilecek en iyi örnek Fransız Muhasebe Planı’dır (Plan Comptable). Fransız sistemi işlemsel, ölçüm ve açıklama standartlarının tümünü kapsar.

Ölçüm standartları, hasılat, gider ile bilanço unsurlarının nasıl ölçülebileceğini açıklamayı amaçlar.

Açıklama standartları ise raporlama yapan birimin toplu, bölümsel ve özel formatta sunulan işlem ve olaylarla ilgili bilgilerinin, vasıflandırılması, yayınlanması ve sunumu ile ilgili kuralları konu edinir.

Bu standart türleri arasında birbirlerine bağımlı bir ilişki mevcuttur. Bazı açıklama standartları, yeni ölçüm ve kayıtlama standartlarının oluşmasını, bazı ölçüm ve kayıtlama standartları ise bazı bilgilerin açıklanmasını, dolayısı ile yeni açıklama standartlarını gerektirebilir. Özelliklerine bakıldığında, işlemsel standartlarla ölçüm standartlarının açıklama standartlarına nazaran daha teknik nitelikte olduğu, açıklama standartlarının ise daha çok kamuoyunu aydınlatma fonksiyonunu yerine getirdiği görülmektedir.

¹¹⁵ R.S. Olusegun Wallace. “Development of Accounting Standards for Developing and Newly Industrialized Countries”. *Research in Third World Accounting*. Ed.: R.S.O. Wallace, J.M Samuels ve R.J Briston. (Jai Press. Vol.2. ss.121-165:1993,s.132.)

2.2. Muhasebe Standartlarına Duyulan İhtiyaç

Muhasebe standartları, şirketlere, finansal rapor kullanıcılarına ve kamuya sağladığı faydalarla piyasa mekanizmasının daha etkili çalışmasına katkıda bulunur. Muhasebe standartlarına neden ihtiyaç duyulduğu aşağıda özetlenmiştir;

- Muhasebe standartları, muhasebeciyi “yanlış” yapmaktan korur. Muhasebeciler finansal raporları hazırlarken önyargı, yanlış yorumlama, eksik bilgiye sahip olma ve belirsizlik gibi potansiyel tehlikelerle karşı karşıyadır¹¹⁶. Muhasebe standartları bu tehlikeleri en aza indirir ve muhasebeciyi hem yanlışlıklar yapmaktan, hem de standartların olmadığı durumlarda, bilerek veya bilmeyerek yapılan yanlışlıklar neticesinde ortaya çıkabilecek cezai durumlardan korur.

- Muhasebe standartları, finansal rapordaki öne sürülecek şartlar ve alternatifler açısından ortak bir zemin oluşturarak, finansal rapor kullanıcıları ile şirketler arasında raporların içeriğine yönelik yapılacak müzakereleri kolaylaştırır. Günümüzde bir çok borç/kredi anlaşmasında şirketin, kredi verene genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine göre hazırlanmış finansal raporları sağlayacağına dair şartlar yer almaktadır. Bu tür şartların anlamı iki taraf için de açıktır; şirket bu finansal raporları düzenlemek için ne yapılması gerektiğini, kredi veren de standartlara uygun hazırlanan finansal raporların kendisinin ihtiyaç duyduğu bilgiyi sağlayacağını bilir. Eğer standartlar kullanılmazsa, finansal raporlar kredi verenin beklentilerini karşılayamayacak nitelikte olacak, bu durum da, şirket ile kredi verenin, karşılıklı beklentileri tatmin için, kendi standartlarını oluşturmasını gerektirecektir. Böyle bir yaklaşımın, genel kabul görmüş standartlara nazaran hem daha etkisiz hem de verimsiz olacağı açıktır.

- Muhasebe standartları, bilginin kalitesini yükselterek finansal raporların tarafsızlığını artırır. Şirketler geçmiş performanslarını ve gelecek beklentilerini kendileri için en uygun şekilde resmetmek ister. Finansal rapor kullanıcıları şirketlerin bu eğilimlerini bildikleri için elde ettikleri bilgiye şüphe ile yaklaşır. Standartlar, finansal raporların daha tarafsız olmasını sağlayarak sermaye piyasasında taraflar için güven ortamının oluşmasına katkıda bulunur.

¹¹⁶ Donald E. Kieso, Jerry Weygandt, *Intermediate Accounting, Volume I*.(Ninth Edition. N.J.: John Wiley an Sons, Inc. 1998), s.6.

- Muhasebe standartları kıyaslama yapmayı kolaylaştırır. Standartların olmadığı bir ortamda kıyaslama için ortak kriterler sağlamak güçleşir.
- Muhasebe standartları bilginin denetimine imkan sağlar. Denetçiler standartlar sayesinde hem denetimlerini daha kolay yapar, hem de standartlara uygun bilgiyi onaylamada daha emin olurlar.
- Muhasebe standartları, verilerin belli bir çerçeveye göre organize edilmesini sağlayarak ihtiyaç duyulduğunda tekrar kullanılabilmesini kolaylaştırır¹¹⁷.

3. GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERİN ÖZELLİKLERİ

Ülkeler ekonomik gelişme programlarında başarılı olmak isterken birçok sorunla karşı karşıya kalmaktadırlar. Ülkelerin çabaları, ekonomi alanında “gelişme ekonomisi” adlı yeni bir alt disiplinin doğmasına yol açmıştır. Gelişme ekonomisi, genel olarak, ekonomik gelişmede etkili olan çeşitli sorunlar ve politikaları konu edinir. Bu problemler ve politikalar, büyüme, yoksulluk, gelir dağılımı, istihdam, nüfus artışı, eğitim, tarımda gelişim ve kırsal gelişim gibi ulusal nitelikli olabileceği gibi, uluslararası ticaret veya gelişim, yabancı yatırımlar/yardımlar ve yeni uluslararası ekonomik ve politik düzen gibi uluslararası nitelikli de olabilir. Gelişme ekonomisi, ekonomi ve politik ekonomi disiplinleri içerisinde göreceli olarak yeni ve ayrı gelişim gösteren bir çalışma konusudur. Gelişme ekonomisi, gelişmekte olan ülkelerin yaşam kalitesinde değişiklikler meydana getirmek için gerekli ekonomik, sosyal ve kurumsal araçları konu edinir¹¹⁸. Gelişme ekonomisi, temel olarak gelişmekte olan ülkelerin ekonomileriyle ilgili önemli sorulara cevap vermeye ve bu ülkeleri kabul edilebilir ve makul bir yaşam kalitesi ile üretkenlik seviyesine getirecek ekonomik, sosyal ve kurumsal nitelikli en uygun çözüm yollarını bulmaya çalışır. Gelişmekte olan ülkeler, basit anlamdaki ekonominin daha ötesine gitmek ve sadece ekonomik sorunlarını değil, ülkelerinin sosyal sistemi ile ilgili bütün diğer sorunları da çözecek stratejiler uygulamak zorundadırlar. Gelişmekte olan ülkelerin bu ihtiyacı gelişme ekonomisinin temel ilgi alanıdır.

¹¹⁷ AICPA. “Improving Business Reporting-A Customer Focus”. AICPA için hazırlanan rapor.2001.s.3.

¹¹⁸ Michael P. Todaro. **Economic Development in the Third World** (New York: Longman, 1985), s24.

3.1. Büyüme, Kalkınma ve Gelişme Kavramları

Gelişme ekonomisinin başlıca ilgi alanları olan “gelişmekte olan ülke” ve “gelişmiş ülke” kavramlarına girmeden önce, bu kavramları açıklamakta belirleyici rolü olan büyüme, kalkınma ve gelişme kavramlarını açıklamakta fayda vardır.

Büyüme, bir ekonominin bir yıl içerisinde ürettiği mal ve hizmet miktarındaki reel artıştır. Bu özelliği ile büyüme, nitelikten çok nicelik bakımından ortaya çıkan bir değişikliktir. Bir ekonominin büyümesi, mutlaka o ekonomide yapısal değişimi gerektirmez, büyüme sadece üretimin ve kişi başına gelirin arttırılması olarak kabul edilebilir¹¹⁹.

Kalkınma ise ekonomik büyümeden daha kapsamlı bir kavramdır. Kalkınma, salt üretimin ve kişi başına gelirin arttırılması demek olmayıp, azgelişmiş bir toplumda ekonomik ve sosyo-kültürel yapının da değiştirilmesi ve yenileştirilmesidir¹²⁰. Dudley Seers “Kalkınmanın Anlamı” adlı makalesinde kalkınmayı “büyüyen bir ekonomi içerisinde yoksulluk, eşitsizlik ve işsizliğin azaltılması ve bertaraf edilmesidir” şeklinde tanımlamıştır¹²¹. Daha açmak gerekirse, kalkınma, azgelişmişliğin başlıca “şeytanları” olan yetersiz beslenme, hastalık, cehalet, gecekondulaşma, işsizlik ve eşitsizliğin etkili bir şekilde bertaraf edilmesi için gerekli ekonomik, sosyal ve kurumsal çabaları gerektiren bir süreçtir¹²².

Ekonomi literatürüne bakıldığında bazı yazarların gelişme ile büyüme, bazılarının ise gelişme ile kalkınmayı eş anlamlı kabul ederek birbirinin yerine kullandığı görülmektedir. Ancak yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı gibi, kalkınma sadece azgelişmiş ekonomiler için geçerli bir kavram olduğu halde, büyüme süreci gelişmiş ve azgelişmiş ekonomiler için de geçerli olabilir. Başka bir deyişle, azgelişmiş bir ekonomi kalkınmayabilir ama büyüme süreci içerisinde olabilir¹²³.

¹¹⁹ Ergül Han ve Ayten Ayşe Kaya. **Kalkınma Ekonomisi: Teori ve Politika** (Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1999), s.2.

¹²⁰ Aynı, s.2.

¹²¹ Dudley Seers. “**The Meaning of Development**”. Uluslararası Kalkınma Topluluğunun On birinci Dünya Konferansında sunulan bildiri. (Yeni Delhi. 1969),s.3.

¹²² Belkaoui, **Ön.ver.**, s.4.

¹²³ Han ve Kaya. **Ön.ver.**, s.3.

Özetlemek gerekirse, ekonomi literatüründe genel kabul edilen görüş, gelişme ile kalkınmanın aynı kavramı ifade eden farklı terimler olduğu, kalkınma ile büyümenin ise birbirinden farklı kavramlar olduğu yönündedir.

3.2. Gelişmekte Olan Ülke Kavramı ve Gelişmekte Olan Ülkelerin Özellikleri

Bir ülkenin gelişmişliğinden bahsedilirken çeşitli parametreler kullanılır. Genel kabul görmüş bu parametreler;

- a- Ekonomik büyüme oranı, GSMH, enflasyonist baskılar, yabancı para rezervleri, istihdam düzeyi, insanların verimliliği gibi **ekonomik**,
- b- Nüfus artış oranı, nüfus planlama, ölü ve sağ doğum oranları, bebek ölüm oranları, ortalama yaşam seviyesi gibi **demografik**,
- c- Okuma- yazma oranı, kültürel ve bilimsel gelişmeler gibi **sosyo-kültürel**,
- d- Temel alt yapının yeterliliği gibi **yapısal**,
- e- Doğal afetlerin önlenmesi gibi **teknik**,
- f- İnsanların genel olarak hayatlarında, özel olarak çalışma ortamlarındaki kalite gibi **sosyo-ekonomik**,
- g- Sorunlara yaklaşımlar, demokrasiye katılım gibi **sosyolojik** nitelikte olabilir

Ülkeleri sınıflandırmada çeşitli kuruluşların çalışmalarına rastlanmaktadır. Bu kuruluşlar arasında, Birleşmiş Milletler (UN), Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) ve Dünya Bankası veya diğer adı ile Yeniden İnşa ve Kalkınma Bankası (IBRD)'nin sınıflandırmaları, başvuru kaynağı olma açısından ön plana çıkmıştır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken her bir kuruluşun ülkeleri başka bir açıdan sınıflandırmış olmasıdır. Geliri esas alan bir çalışmada yüksek(düşük) gelirli ülkeler sınıfında yer alan bir ülke, bir başka çalışmada (örneğin İnsan Gelişmişlik Endeksi-Human Development Index) düşük veya orta (orta veya yüksek) sınıf içerisinde yer alabilmektedir.

Birleşmiş Milletler, ülkeleri gelişmiş, gelişmekte ve az gelişmiş olarak sınıflandırmasına ilaveten, gelirlerine göre de sınıflandırmıştır. Öte yandan Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (United Nations Development Program,UNDP), ortalama yaşam süresi,

eğitim gibi ekonomik olmayan göstergelerin yer aldığı bir “İnsan Gelişmişlik Endeksi (Human Development Index, HDI)”ni oluşturmuş ve ülkeleri HDI değerlerine göre “Yüksek”, “Orta” ve “Düşük” ülkeler olarak gruplandırmıştır.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, “Üçüncü Dünya Ülkeleri” şeklinde bir tanım kullanarak bu ülkeleri; “Düşük Gelirli Ülkeler” (29 ülke), “Orta Gelirli Ülkeler” (73 ülke), “Yeni Sanayileşen Ülkeler” (11 ülke) ve “OPEC Üyesi Ülkeler” (13 ülke) olarak gruplandırmıştır.

Dünya Bankası ise ülkeleri gelişmişlik düzeylerine göre sınıflandırırken kişi başına Gayri Safi Milli Gelir (GSMG)’i temel almış ve ülkeleri; “Düşük Gelirli Ülkeler” (Kişi başına 755 Amerikan Doları(\$)'nın altında GSMH olan), “Alt-Orta Gelirli Ülkeler” (Kişi başına 756 ile 2,995 \$ arasında GSMH olan ülkeler), “Üst-Orta Gelirli Ülkeler” (Kişi başına 2,996 \$ ile 9,265 \$ arasında GSMH olan ülkeler), “Yüksek Gelirli Ülkeler” (Kişi başına 9,266 \$ dan fazla GSMH olan ülkeler) olarak 4 temel gruba ayırmıştır¹²⁴. Sınıflar arasındaki sınırlar her yıl enflasyona göre yeniden belirlenmektedir.

“Gelişmekte olan ülke” kavramı, bir ülkeye, diplomatik nezaket gereği, “az gelişmiş” veya “geri kalmış” ülke dememek için oluşturulmuş bir kavramdır¹²⁵. “Gelişmekte olan ülke” kavramı, her ne kadar gelişmiş ülkelerin dışındaki bütün ülkeleri kapsayan geniş bir kavram olarak kullanılsa da, bu kavram ile asıl vurgulanmak istenen, bu ülkelerin, gelişmemiş/azgelişmiş ülkelerden farklı olarak, ekonomik gelişme sürecinde olduklarıdır. Wallace, bu yaklaşımdan hareketle gelişmekte olan ülkeyi: “ekonomik gelişmenin ortasında olan ülke”¹²⁶ olarak tanımlamıştır. Henüz bu aşamaya gelememiş ülkeler için kullanılan kavram “az gelişmiş ülkeler”dir.

Buraya kadar anlatılanları özetlemek gerekirse, “gelişmekte olan ülke” kavramı, gelişme gibi dinamik bir süreci vurgulayarak “az gelişmiş ülkeler”den farklılaşmakla beraber, gelişmiş ülkelerin dışındaki tüm ülkeleri kapsayan genel bir kavramdır.

¹²⁴ Elektronik Kaynak: <http://www.worldbank.org>

¹²⁵ Han ve Kaya. **Ön.ver.**, s.2.

¹²⁶ “R.S.O Wallace, “Accounting in Developing Countries”, Research in Third World Accounting. Vol.1 (1990),s.3.” N. Baydaoun ve R. Willet, “Cultural Relevance of Western Accounting Systems to Developing Countries”. **Abacus**. Vol.31. No.1: ss.67-92, (1995),s.68’deki alıntı.

Hangi tanımlama veya sınıflandırma kullanılırsa kullanılsın, gelişmekte olan ülkeler yedi temel kategoride toplanan ortak özelliklere sahiptir. Bunlar;

- 1- Düşük gelir düzeyi, eşitsizlik, düşük insan sağlığı ve düşük eğitim seviyesi ile karakterize edilen düşük yaşam kalitesi,
- 2- Düşük verimlilik düzeyi,
- 3- Yüksek nüfus artışı ve başkalarına bakma yükümlülüğünün ağırlığı,
- 4- Yüksek ve artan oranda işsizlik (gizli işsizlik dahil),
- 5- Önemli düzeyde tarımsal üretim ve hammadde ihracına dayalı ekonomi,
- 6- Düzensiz piyasa şartları ve sınırlı bilgi,
- 7- Uluslararası ilişkilerde bağımlılık, zayıflık ve etkisizlik¹²⁷.

Bu yedi faktörden herhangi birinin veya bir kaçının varlığı, herhangi bir ülke için gelişmişlik sorununun varlığını ortaya çıkarmaktadır¹²⁸. Bu özellikler, ekonomik veya sosyal baskı güçlerin etkisinden, dahili veya harici faktörlerden ya da ulusal veya uluslararası orijinlerden türemiş olabilir.

Bütün bu anlatılanları dikkate alarak oluşturulan Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler (“Azgelişmiş Ülkeler” dahil) listesi **Tablo-4**'de sunulmuştur.

¹²⁷ Michael P. Todaro, **Ön.ver.**, s.42.

¹²⁸ Belkaoui, **Ön.ver.**, s.2.

Tablo- 4 Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler

Gelişmiş Ülkeler	Gelişmekte Olan Ülkeler (GOÜ)				
Temel Sanayileşmiş Ülkeler	Enbüyük 15 GOÜ				Az gelişmiş Ülkeler
A.B.D.	Arjantin	Cebelitarık	Kenya	Saint Piere	Afganistan
Almanya	Brezilya	Cezayir	Kıbrıs	Sejšeller	Angola
Birleşik Krallık	Çin	Cook Adaları	Kolombiya	Singapore	Bangladeş
Fransa	Endonezya	Cote d'Ivoire	Kosta Rika	Sri Lanka	Benin
İtalya	G.Kore	Dominik Cum.	Kuveyt	Surinam	Butan
Japonya	Güney Afrika	Ekvador	Küba	Suriye	Burkina Faso
Kanada	Hindistan	El Salvador	Libya	Svaziland	Burundi
Diğer Sanayileşmiş Ülkeler	Hong Kong	Falkland Adaları	Lübnan	Şili	Kamboçya
Avustralya	İran	Fas	Macao	Tokelau Adaları	Cape Verde
Avusturya	İsrail	Fiji	Malezya	Tonga	Orta Afrika Cum.
Belçika	Meksika	Fildişi Sahili	Martinik	Trinidad ve Tobago	Çad
Danimarka	Suudi Arabistan	Filipinler	Mauritus	Tunus	Komor
Finlandiya	Taiwan	Fransız Guyenası	Mayotte	Umman	Kongo Demokratik Cum.
Hollanda	Tayland	Fransız Polinezyası	Mısır	Uruguay	Cibuti
İrlanda	Türkiye	Gabon	Nauru	Ürdün	Ekvator Guyenası
İspanya	Diğer GOÜ'ler	Gana	Nijerya	Venezuela	Eritre
İsviçre	Antiller	Guadeloupe	Nikaragua	Vietnam	Etopya
İsviçre	Bahama Adaları	Guatemala	Niue	Wallis ve Futuna Adaları	Gambia
İzlanda	Bahreyn	Güney Afrika Cum.	Pakistan	Yeni Kaledonyo	Guinea
Lüksemburg	Barbados	Guyana	Panama	Yugoslavya	Guyana Bissau
Malta	Belize	Honduras	Papua Yeni Gine	Zimbabve	Haiti
Norveç	Bermuda	İrak	Paraguay		Kiribati
Portekiz	Birleşik Arap Emirlikleri	Jamayika	Pasifik Adaları		Lao Demokratik Halk Cum.
Yeni Zelanda	Bolivya	Kamerun	Peru		Lesoto
Yunanistan	Bostvana	Kampuçya	Reunion		Liberya
	Brunei	Katar	Saint Helana		Madagaskar

Gelişmiş Ülkeler ve Enbüyük 15 Gelişmekte Olan Ülke listesi Birleşmiş Milletler Ekonomi ve Sosyal İlişkiler Departmanının web sayfasından alınmıştır:

<http://www.un.org/Depts/unsd/class/family.htm>

Diğer GOÜ'ler için bkz: Michael Todaro. **Economic Development**.s31.

Az gelişmiş Ülkeler listesi Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı'nın web sayfasından alınmıştır:

<http://www.unctad.org/conference/>

4. GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDE MUHASEBENİN VE MUHASEBE STANDARTLARININ DURUMU

Yukarıda anlatıldığı gibi, gelişmekte olan ülkeler karşı karşıya oldukları sorunların üstesinden gelebilmek için şu konularda;

(1) Uzun, orta ve kısa vadeli ve makro, orta ve mikro kapsamlı ekonomik gelişme planlarının gerçekleşmesi için ihtiyaç duyulan verilerin oluşturulmasında, planlarda öngörülen projelerin fizibilitesi, gerçekleştirilmesi ve sonlandırılmasında, planların performanslarının ölçülmesi, değerlendirilmesi ve kontrol edilmesinde ve bütün bu plan ve projeler için ihtiyaç duyulan temel kaynak olan verginin tespitinde,

(2) Ekonomiye dinamizm kazandıracak ve dolayısıyla kalkınmışlığı etkileyecek özel sektörün ve girişimciliğin finansmanı ve gelişmesinde,

(3) Makroekonomik gelişmede büyük önem taşıyan sermaye birikiminin sağlanması için, yerli ve yabancı yatırımcıya güven veren sermaye piyasalarının oluşturulması ve finansal kuruluşların fonksiyonunu yerine getirmesinde,

(4) Kamu ve özel sektör faaliyetlerinin izlenmesinde güçlü ve ilgili taraflarca kabul görmüş bir muhasebe sistemine sahip olma zorunluluğu ile karşı karşıya kalmışlardır. Bu noktada, gelişmekte olan ülkelerin karşı karşıya oldukları sorunların üstesinden gelmede muhasebeden gereği gibi yararlanıp yararlanamadıkları ve ihtiyaçlarını karşılayacak muhasebe sistemi ve standartlarına sahip olup olmadıkları sorulabilir.

Çalışmanın Birinci Bölümü'nde ülke muhasebe sistemlerinin birbirinden farklı olduğu ve bu farklılıklara, etki dereceleri kesin olarak verilememekle beraber, bazı faktörlerin (ekonomik, politik, sosyo-kültürel vs.) yol açtığı; muhasebenin ülkelerin şartlarına göre şekillendiği belirtilmişti. Gelişmekte olan ülkelere bakıldığında, bir çok gelişmekte olan ülkenin karşı karşıya oldukları sorunları çözmek için kendi şartlarına özel bir muhasebe sistemine veya standardına sahip olmaktan ziyade, gelişmiş Avrupa ve/veya Kuzey Amerika ülkelerinin muhasebe sistemlerinin ya da standartlarının aynısı veya büyük ölçüde benzeri bir muhasebe sistemine ya da standartlara sahip oldukları görülür¹²⁹. Gelişmekte olan ülke muhasebelerinin genel bir karakteristiği olan bu durum, büyük ölçüde emperyalist devletlerin kolonilerine kendi sistemlerini empoze etmelerinden,

¹²⁹ Briston, R.J. "The Evolution of Accounting in Developing Countries". *International Journal of Accounting*. ss.105-120, (Fall,1978),s.109.

orijinleri batı ülkeleri olan çok uluslu şirketlerin faaliyetlerinden, gelişmiş batı ülkelerinin meslek kuruluşlarından ve ekonomik yardımlardan (IMF, Dünya Bankası yardımları vs.) kaynaklanmaktadır¹³⁰. Belkaoui de benzer şekilde, gelişmekte olan ülkelerin neden ve nasıl bir başka ülkenin muhasebe sistemini kabul ettiğini açıklarken dört teorinin varlığından bahsetmektedir¹³¹:

- **Boşluk Teorisi:** Bir ülkede bilgili bir organize bünyenin olmaması, o ülkeyi bir başka ülkenin sistemini taklit etmeye sevk eder;
- **Doğrudan Yatırım Teorisi:** Doğrudan yatırım yapan yabancı yatırımcı, kendi ülkesinin sistemini yatırım yaptığı ülkeye kolayca empoze eder;
- **Bağımlılık Teorisi:** Eski sömürge ülkeler (koloniler), sömürgesi oldukları ülkenin sistemleri tarafından “kuşatılmıştır”;
- **Moda Teorisi (Bandwagon Effect):** Görünüşte bağımsız olan ülkeler başka bir grup ülkenin önderliklerini takip etmeyi seçerler.

Gelişmekte olan ülkelerin çoğunda muhasebe ideal anlamında kullanımından çok farklı bir şekilde kullanılmaktadır. Bu ülkelerin önemli bir kısmında finansal muhasebe, fonların kayıtlarının tutulması ve hilelerin önlenmesi için kontrol ve denetim mekanizması oluşturarak varlıkları koruma ve yasal zorunlulukları yerine getirmek ve ödenecek vergi miktarını azaltmak veya vergi kaçırmak için **vergi amaçlı** kullanılmaktadır¹³². Bu ülkelerin çoğunda finansal muhasebe, yetersiz, yanlış ve zamansız bilgi üretmekte, bu da, makro düzeyde ulusal planlamayı ve sermaye piyasalarının oluşumunu, mikro düzeyde de firmanın gerekli dış kaynağa ulaşmasını engellemektedir.

Gelişmekte olan ülkelerde devletin muhasebeyi kullanım şekline bakıldığında, asıl amacın harcamaların kontrolü olduğu, sistemin kontrol edileni tekrar tekrar kontrol etme üzerine kurulduğu ve bu nedenle gerekli bilginin geç üretildiği, sistemde aşırı kırtasiyeciliğin hakim olduğu, kamu kuruluşlarının karlılığını yüksek göstermek için

¹³⁰ M.R. Hove, “Accounting Practices in Developing Countries: Colonialism’s Legacy of Inappropriate Technologies”, *International Journal of Accounting and Research*, ss.81-100,(Fall,1986),ss.82-92.

¹³¹ Belkaoui, *Ön.ver.*, s.29.

¹³² Adolf J.H. Enthoven, *Ön.ver.*, s.279.

muhasebe kayıtlarında göz boyacı bilgilere yer verdiği, bütçeleme ve planlamada kullanılan muhasebe verilerinin yetersiz, devlet projelerinde yapılan denetimlerin ise zamansız (her şey bitip, yapacak bir şey kalmadıktan sonra) olduğu görülmektedir¹³³.

Gelişmekte olan ülkelerin muhasebesinde dikkat çeken bir başka özellik ise, bu ülkelerin çoğunda muhasebe uygulamalarında, standartlardan ziyade yasal düzenlemelerin yaygın olmasıdır. Bu ülkelerde muhasebe sistemi ve uygulamalarını genelde devlet şekillendirmekte, sistem vergi ve ticaret kanunları ile diğer kanuni düzenlemeler üzerine bina edilmektedir¹³⁴. Bu ülkelerin çoğunda muhasebe ve denetim standartları ve standart düzenleyici ve muhasebe konularında tavsiyeler üreten resmi ya da özel kurumlar ya hiç yoktur ya da yetersiz ve etkisizdir¹³⁵. Bu ülkelerdeki ekonomik, sosyal, politik ve kurumsal sorunlara ilaveten, teori geliştirme ve akademik ve profesyonel muhasebe araştırmasında yaşanan sorunlar, standart oluşturulmasının etkinliğini engelleyici olabilmektedir¹³⁶.

Naim A. Hassan'ın, 1998 yılında yaptığı, içinde Türkiye'nin de yer aldığı, 35 gelişmekte olan ülkeyi kapsayan araştırmasında, bu ülkelerin muhasebe sistem veya standartları hakkında elde ettiği sonuçlar ilgi çekicidir¹³⁷. Bu çalışmada adı geçen gelişmekte olan ülkelerin;

- a- %30'unun koloni dönemi muhasebe sistemine/standartlarına sahip olduğu,
- b- %2'sinde hiçbir sistem/standartın bulunmadığı,
- c- %21'inin vergi kanunları tarafından düzenlenmiş, dış raporlama amaçlı, genel olarak yatırımcıya ve devletin vergi amaçlarına hizmet eden sınırlı sayıda standarda sahip olduğu,
- d- %19'unda tekdüze muhasebe sisteminin olduğu,
- e- %21'inin Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS)'nı uyguladığı,
- f- %7'sinde, özel sektör için (c) veya (e) seçeneklerinin, kamu sektörü için (d) seçeneğinin geçerli olduğunu tespit edilmiştir,

¹³³ Adolf J.H. Enthoven, **Ön.ver.**, s.282.

¹³⁴ Aynı, s.286.

¹³⁵ Naim A. Hassan, "The Impact of Socioeconomic and Political Environment on Accounting System Preferences in Developing Economies", **Advances in International Accounting, Supplement 1.**

Eds.:Doupnik, T.S. Zimmerman, V.K., Bailey,A.D. (Stamford, Jai Press, Inc.:1998,ss.43-88,s.61.)

¹³⁶ Belkaoui, **Ön.ver.**, s..35.

¹³⁷ Naim A. Hassan, **Ön.ver.**, s.60.

Scott ve Troberg¹³⁸ adlı yazarların yaptıkları çalışmada ise, gelişmekte olan ülkelerde muhasebe uygulamalarında yaşanan sorunları altı başlıkta özetlemiştir. Bunlar;

- İhtiyaç duyulan bütün seviyelerde nitelikli muhasebeci sayısında yetersizlik,
- Muhasebe bilgisinin mevcut olmayışı veya uygun bir durumda mevcut olmayışı veya çok geç elde edilmesi,
- Muhasebe verilerinin iç yönetim amaçlarında yeterince kullanılmaması,
- Muhasebe ve denetim standartları ile ilgili yasal düzenlemelerin olmaması,
- Güçlü bir ulusal muhasebeciler birliğinin bulunmaması,
- Devlette muhasebenin yeterince kullanılmaması,

Muhasebe araştırmacıları, gelişmekte olan bir ülkenin gelişmede izleyeceği ekonomik programa uygun bir muhasebe sistemini tercih etmeleri gerektiğini vurgulamaktadırlar¹³⁹. Gelişmekte olan bir ülke, henüz sahip olduğu ekonomik kaynakları tam ve etkin kullanacak durumda değil ise planlı bir ekonomi politikası izlemeli, muhasebe sistemini de bu doğrultuda kurmalıdır. Söz konusu ülke aynı zamanda muhasebenin temel altyapısına da oluşturamamışsa, bu ülkeye, işlemsel standartlara dönük ve planlamaya, dolayısı ile makro ekonomik hedeflere ulaşmaya en uygun sistem olan tekdüzen muhasebe sistemi önerilmektedir¹⁴⁰. Tekdüzen muhasebe sistemi yeni kalkınmaya başlamış, ekonomisinde birkaç büyük özel şirket ile KİT'lerin hakim olduğu ülkelere daha uygundur. Ülke daha ileri bir kalkınmışlık seviyesine ulaşmış ise, o zaman daha ileri, firma performansını değerlendirmeye uygun, yatırımcının bilgi ihtiyacını karşılayan, ölçme ve açıklamaya dönük, bir sistemi seçmelidir¹⁴¹.

¹³⁸ "Scott, G.M. ve Troberg, P. "Report of the Committee on Accounting in Developing Countries." *Accounting Review* (1976, Supplement), s.204-250." J. Kantor, C.B. Roberts ve S.B. Salter. "Financial Reporting Practices in Selected Arab Countries". *International Studies of Management & Organization*. Vol. 25, No: 3: ss.31-50, (1995), s.33'deki alıntı.

¹³⁹ K.V. Peasnell. "Accounting in Developing Countries". *Research in Third World Accounting*. Ed.: Wallace R.S.O., Samuels, J.M ve Briston, R.J. Jai Press. Vol.2: ss.1-16,(1993),s.7.

¹⁴⁰ J.A. Talaga ve G. Ndubizu, "Accounting and Economic Development: Relationship Among Paradigms". *International Journal of Accounting: Education and Research*. Ss. 55-68,(Spring, 1986).

¹⁴¹ Hagigi, M. ve Williams, P.A. "Accounting, Economic and Environmental Influences on Financial Reporting Practices in Third World Countries: The Case of Morocco". *Research in Third World Accounting*. Eds. Wallace, R.S.O., Samuels, J.M. ve Briston, R.J. (Jai Press:1993, Vol.2,ss.67-84,s.75.)

5. GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDE MUHASEBE STANDARDI OLUŞTURMA STRATEJİLERİ

Gelişmekte olan ülkelerin muhasebe sistemlerinin, gelişmiş ülkelerin sistemlerine kıyasla yetersiz ve güvenilirlikten uzak olması¹⁴² gerçeği, muhasebe camiasında bu ülkelerin genel olarak muhasebe sistemlerini geliştirmede ve özel olarak standart oluşturmada nasıl bir yol izleyebilecekleri yönünde araştırmaların yapılmasına ve çeşitli çözüm yaklaşımlarının ortaya atılmasına yol açmıştır. Muhasebe literatüründe gelişmekte olan ülkelerin muhasebe standardı oluşturulmasında Evrimsel Yaklaşım, Teknoloji Transferi Yaklaşımı, Uluslararası Muhasebe Standartlarını Uygulama Yaklaşımı ve Durumsal Yaklaşım olarak adlandırılan (Belkaoui, 1994) yaklaşımlar önerilmektedir. Aşağıda muhasebe standardı oluşturmak için önerilen stratejiler sırasıyla açıklanmıştır.

5.1. Evrimsel Yaklaşım (The Evolutionary Approach)

Bu yaklaşımın bir diğer adı “Tecrit Yaklaşımı”dır (Isolationist Approach)¹⁴³. Evrimsel yaklaşıma göre, gelişmekte olan ülke, ülke dışı müdahaleler veya etkilere izin vermeden, bir tecrit ortamında, kendi muhasebe hedefleri ve ihtiyaçlarını kendisi belirler ve bu ihtiyaçlar doğrultusunda hedeflerine varmak için kendi tekniklerini, kavramlarını, kurumlarını, meslek yapısını ve eğitimini geliştirecek, bir yol izler. Bu yaklaşım sonucu ortaya çıkan “ürün”, kendi ülke kullanıcılarının ihtiyaçlarına hizmet eder.

Bu radikal yaklaşımın en büyük avantajı, ülkenin kendi şartlarına özel ve savunabileceği bir muhasebe sistemine ve standartlarına sahip olmasıdır. Böylece, bir başka ülkenin ihtiyaçlarına göre düzenlenmiş muhasebe sistem ve/veya standardının ülke bünyesine uymaması gibi bir sorunla karşı karşıya kalınmaz. Öğrenme sürecinin (geri besleme süreci), uluslararası tecrübelerle değil, yerel, ülke içi tecrübelerle dayalı olarak çalışması bu yaklaşımın dezavantajlarından birisidir. Bir başka ülkenin tecrübelerine kulak tıkamak, bu yaklaşımı benimseyen ülkenin kolayca aşılacak sorunlarda bile pahalı ve zaman alıcı zahmetlere katlanmasına yol açabilir.

¹⁴² Belkaoui, **Ön.ver.**, s.35.

¹⁴³ **Aynı**, s.35.

Bu yaklaşımın bir başka dezavantajı, ülke içinde faaliyet gösteren yabancı şirketlere mevcut sistemin dayatılmasının getireceği sakıncalardır. Böyle bir dayatma, ülke sistemine yabancı olan uluslararası şirketlere ek maliyetler yükleyecek, belki de bir ülkenin gelişmesi için çok önemli olan yabancı yatırımın ülkeden kaçmasına yol açacaktır.

Günümüzde bir çok gelişmiş ülkenin bile mükemmel denecek muhasebe sistem ve standartlarına sahip olmadığı gerçeği ortada iken, bir ülkenin, tekerleği yeniden icat etmeye çabalaması bu yaklaşımı tartışmalı hale getirmektedir. Ayrıca, küreselleşmenin etkisinin giderek fazla hissedildiği bir ortamda bu yaklaşımın uygulanabilmesi oldukça zor görünmektedir.

5.2. Teknoloji Transferi Yaklaşımı (The Transfer of Technology Approach)

Belkaoui'nin muhasebe standardı oluşturmak için önerdiği ve kökeni Needles'ın "Implementing a Framework for the International Transfer of Accounting Technology"¹⁴⁴ adlı çalışmasına dayanan bu yaklaşım, muhasebe bilgisinin gelişmiş ülkelere , uluslararası faaliyet gösteren muhasebe firmaları, çok uluslu şirketler, özel projeler üstlenen Birleşmiş Milletler ve benzeri kuruluşlar, gelişmiş ülkelerdeki üniversiteler gibi seçilen nakil vasıtaları ile transfer edilmesini öngörür. Bu yaklaşımın hedefi, gelişmiş ülkelerin muhasebe sistemlerinin gelişmekte olan ülkelere, bu ülkelerin ihtiyaçları doğrultusunda nakledilmesidir. Bu yaklaşımda üç tür teknolojiye bahsedilmektedir:

- Şahısların sahip olduğu teknik muhasebe bilgisi,
- Devlet ve özel şirketlerin kullandığı sofistike muhasebe teknikleri, ve
- Bağımsız muhasebe meslek erbabının gelişmişlik seviyesi¹⁴⁵.

Teknoloji transferi yaklaşımı evrimsel yaklaşıma göre daha esnektir ve gelişmekte olan ülkenin ihtiyaçları doğrultusunda muhasebe sistem ve/veya standartlarını almasına imkan tanır.

¹⁴⁴ Needles, B.E. "Implementing a Framework for the International Transfer of Accounting Technology". *International Journal of Accounting Education and Research*. Vol.12. No.1:ss.77-111,(Fall,1976).

¹⁴⁵ Aynı, s.51.

Yanlış ve kullanılmayacak teknoloji transferinin getirdiği maliyet, transfer edilen teknolojiyi doğru şekilde uygulayacak bir altyapının olmaması veya yetersiz olması, ülke dışı uzmanlara giderek artan oranda bağımlı kalınması, ulusal gururun incinmesi, yerel standartları geliştirmek için yeterince teşvikte bulunulmaması gibi dezavantajlar bu yaklaşımın zayıf noktalarını oluşturmaktadır.

5.3. Uluslararası Muhasebe Standartlarını Uygulama Yaklaşımı (The Adoption of International Accounting Standards)

Uluslararası muhasebe standartlarını uygulama yaklaşımı, gelişmekte olan ülkelerin Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi(IASC)'ne veya başka bir uluslararası muhasebe standardı oluşturan bünyeye katılımlarını ve bu ülkelerin, söz konusu standartların tamamını uygulamalarını öngörür. Uluslararası muhasebe standartların uygulanması yaklaşımında, bir başka ortamda hazırlanan standartların ülke bünyesine kayıtsız, şartsız monte edilmesi söz konusudur.

Uluslararası standartları uygulama yaklaşımının avantajlarından biri, standartların dışarıdan alınması ile, muhasebe sistemi veya standart yapıcı bünye oluşturmak ve bu sistemleri çalıştırmak için katlanılacak zaman ve maliyetten kurtulmaktır.

Standardın dışardan alınması ile sağlanacak bir başka avantaj, ülkeye diğer ülkelerle olan ilişkilerinde kazanılan esneklik, uyumlaştırma gibi çabalarda karşılaşılabilecek daha az sorundur. Bu durum ardından, en azından muhasebe alanında yaşanacak sıkıntıların önlenmesi ile yabancı yatırımların ülkeye çekilmesini sağlayabilir.

Bu yaklaşım sonucu elde edilecek bir başka avantaj da, gelişmekte olan ülkelerin muhasebe mesleğinin kalitesinde ve etik kurallarda yaşanacak gelişmeler ve uluslararası arenada yer almanın getirdiği prestijdir.

Uluslararası muhasebe standartlarını uygulama yaklaşımının dezavantajları arasında, başka bir bünye için oluşturulmuş standartlara adaptasyon sorununun yaşanması, yabancı standartların (ister uluslararası, ister başka bir ülkenin) bazılarının, söz konusu

gelişmekte olan ülkenin şartları için tamamen alakasız ve geçersiz olması sayılabilir¹⁴⁶. Gelişmekte olan ülkeye özel bazı durumlar, bu ülkelerin spesifik ve yerel standartlar oluşturmasını gerektirebilir.

5.4. Durumsal Strateji (The Situationist Approach)

Belkaoui tarafından muhasebe standardı oluşturmak için önerilen bu strateji, bazı araştırmacıların çalışmalarında “ülkenin içinde bulunduğu şartlara göre, gelişmiş ülkelerdeki muhasebe prensip ve uygulamalarının analizini yaparak kendi muhasebe standartlarını geliştirmek” şeklinde geçmektedir¹⁴⁷. Bu yaklaşım temel olarak, gelişmekte olan ülkelerdeki muhasebenin gelişimini belirleyen teşhis edici faktörlerin dikkate alınmasını gerektirir. Bu faktörler tarafından oluşturulan sınırlamalara uyan standart, gelişmekte olan ülke için geçerli ve yararlı kabul edilir. Bu şekilde oluşturulan standartların tümü gelişmekte olan ülkenin finansal raporlama sistemini oluşturur. Standardı etkileyen faktörler, söz konusu ülkenin kültürünü, lisansını, politik ve medeni haklarını, ekonomik ve demografik özelliklerini, yasal çevresini ve vergi çevresini yansıtır. Bu yaklaşıma göre ülke, dışardan bir şekilde aldığı (transfer, uyarılma vs.) muhasebe standardını ya ülkenin özel ihtiyaçlarına göre uyarlayıp alacak, ya da başka ülkelerin tecrübelerine bakıp kendisi standart oluşturacaktır. Bu özelliği ile durumsal strateji, evrimsel yaklaşım ile bağımlılık yaklaşımlarının güçlü yönlerinin bir araya getirildiği orta yolu izleyen bir yaklaşımdır. Bu yaklaşımın başarılı olması diğer yaklaşımlardaki gibi yeterli bir altyapının varlığını ile mümkündür.

¹⁴⁶ Belkaoui, **Ön.ver.**, ss.36-37.

¹⁴⁷ **Aynı**, s.38.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDE UYGULANABİLİRLİĞİ

Bir önceki bölümde geliştirmekte olan ülkeler için muhasebe standardı oluşturmada dört stratejinin varlığından bahsedilmişti. Bu çalışmanın amacı bu stratejilerden hangisinin en iyi strateji olduğunu ortaya çıkarmak değildir. Bu çalışmanın amacı, bir önceki bölümde sayılan stratejilerden birisi olan “Uluslararası muhasebe standartlarını uygulama yaklaşımı”nı, geliştirmekte olan ülkeler ve Türkiye için uygun olup olmadığını tespit ederek, bu stratejide bahsedilen “IASC tarafından oluşturulan standartların”, genel olarak geliştirmekte olan ülkelerde, özel olarak bir geliştirmekte olan ülke konumundaki Türkiye’de uygulanabilirliğini ortaya koymaktır.

1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI (IAS’LAR) VE GELİŞMEKTE ÜLKELER

IASC’ın faaliyete geçip standart oluşturmaya başladığı günden bu yana, IASC tarafından oluşturulan standartların geliştirmekte olan ülkelerde bir standart oluşturma stratejisi olarak uygulanabilirliği konusu uluslararası muhasebe literatüründe çeşitli açılardan tartışılmaktadır. Bazı araştırmacılar IASC tarafından oluşturulan standartların gelişmiş ülkelerin ihtiyacına cevap verdiği gibi, geliştirmekte olan ülkelerin ihtiyacına da cevap vereceğini, dolayısı ile bu standartların geliştirmekte olan ülkelerde de uygulanabileceğini savunurken, bazı araştırmacılar ise gelişmiş ülkelerce kurulmuş bir organizasyon olan IASC tarafından oluşturulan IAS’ların geliştirmekte olan ülkelerde uygulanamayacağını iddia etmektedir. Uluslararası literatürde IASC tarafından oluşturulan standartların (IAS), geliştirmekte olan ülkelerde uygulanabileceği veya uygulanmayacağı yönünde görüş bildiren bu araştırmacıların birçoğu görüşlerini savunurken iddialarını; ya bu ülkeler üzerinde yaptıkları genel çalışmalara, ya özel bir grup geliştirmekte olan ülke üzerindeki çalışmalara, ya da tek bir geliştirmekte olan ülke üzerine yapılan çalışmalara dayandırarak, değerlendirmelerde bulunmuşlardır. Örneğin

David Cairns, IASC tarafından oluşturulan çeşitli standartları yorumlayarak, bu standartların, gelişmiş ülkelerde olduğu kadar gelişmekte olan ülkelere de uygulanabileceği şeklinde genel bir yorumda bulunurken¹⁴⁸, Mfandaidza R. Hove, IASC tarafından oluşturulan standartların sanayileşmiş ülkelere daha **uygun olduğunu**, Zimbabwe, Botswana, Lesoto, Svaziland, Malavi ve Zambiya gibi çoğu eski İngiliz kolonisi olan ve birçok açıdan İngiltere ve diğer gelişmiş ülkelere farklı özelliklere sahip ülkelerin, IAS'ları hiçbir değişiklik yapmadan kabul edip kullanmalarının ciddi sorunlara yol açtığını yönünde bir yorumda bulunmuştur¹⁴⁹. Briston, Samuels ve Oliga ve Perera gibi araştırmacılar ise, sırasıyla Endonezya, Mısır ve Sri Lanka gibi ülkeler üzerine yaptıkları spesifik çalışmalarda, "IAS'ların gelişmekte olan ülkelere **uygun olmadığı**" şeklinde bir değerlendirmede bulunmuşlardır. Bu araştırmacılara göre muhasebe çevresine duyarlıdır, eğer ülkelerin işletme çevreleri benzerse, finansal muhasebe çevreleri de benzerlik gösterme eğilimindedir¹⁵⁰. Son grup araştırmacılar bu değerlendirmeye varırken temel dayanakları Mueller ve arkadaşları tarafından yapılan şu değerlendirme olmuştur:

"Muhasebe içerisinde faaliyette bulunduğu çevre tarafından şekillendirilir. Her ülke farklı tarihler, değerler ve politik sistemlere sahip olduğu gibi, farklı muhasebe gelişim süreçlerine sahiptir."

Ülkemiz muhasebe literatürüne bakıldığında ise Türk muhasebe araştırmacılarının, genel olarak uluslararası muhasebe konularına, özel olarak da Uluslararası Muhasebe Standartları(IAS) konusuna çok fazla ilgi göstermediği görülmektedir. Bu konuda yapılan sınırlı sayıda ve genellikle makale şeklindeki çalışmaların IASC'ı ve onun standartlarını tanıtımına yönelik olduğu görülmektedir. Bir başka ülke muhasebe sisteminin veya standartlarının bir bütün olarak Türkiye için uygulanabilirliği konusunun literatürümüzde hemen hemen hiç ele alınmamış olması ilginçtir. Bunun yerine, uluslararası muhasebe alanında çalışmaları bulunan Türk muhasebe araştırmacıları, konu başlığı olarak açıkça ifade etmeseler de, muhasebe standartlarının uygulanabilirliği konusunu teknik anlamda ele alarak, münferit IAS'lar ile Türkiye'deki ulusal uygulamaların karşılaştırılmasına odaklanmışlardır. Uygulanabilirlik konusu,

¹⁴⁸ Cairns, 1990, **Ön.ver.**, s.82.

¹⁴⁹ M.R.Hove. "Accounting Practices in Developing Countries: Colonialism's Legacy of Inappropriate Technologies" **International Journal of Accounting Education and Research**. ss.81-100, (Fall,1986).

¹⁵⁰ Mueller, Gernon, Meek, **Ön.ver.**, s.9.

yabancı bir muhasebe sistemi veya standartlarının bir bütün olarak Türk muhasebe bünyesine uygunluğu açısından ele alınıp, değerlendirilmemiştir.

Oysa yukarıda belirtildiği gibi, uluslararası literatürde IAS'ların gelişmekte olan ülkelerde uygulanabileceği veya uygulanamayacağı yönünde yapılan araştırmalar konuyu daha geniş bir perspektiften ele alıp; uygulanabilirliği sorgularken IAS'ların gelişmekte olan ülkelere **uygun olup olmadığı** noktasından hareket etmişlerdir. Araştırmacıların böyle bir yaklaşımı tercih etmesinin ardında, yerel uygulamalar ile IAS'lar arasında teknik farklılıkların giderilmesinin çok zor olmadığı gibi oldukça basit ve mantıklı bir gerekçe vardır. Teknik farklılıkları ortadan kaldırmak neticede bürokratik bir işlemdir, teknik farklılıklar bu konudaki yasal veya mesleki düzenlemelerin değiştirilmesi ile giderilebilir. Zaten, bir dizi mesleki kuruluş (IASC, AICPA gibi) teknik farklılıkların neler olduğu konusunda çeşitli çalışmalarda bulunmuştur ve muhtemelen de bu yönde çalışmaya devam edecektir. Eğer IAS'lar bir sistem olarak, amaçları ve özellikleri nedeni ile gelişmekte olan ülkeler için uygun değilse, bu standartları olduğu gibi kabul edip -yerel yasaları veya mesleki düzenlemeleri bu standartlara uygun şekilde değiştirerek-, uygulamaya sokmak bir anlam ifade etmeyecektir.

Burada bir başka noktaya daha dikkat çekmekte fayda vardır. IAS'ların gelişmekte olan ülkelerde uygulanabilirliğini konu edinen araştırmacılar çalışmalarında önemli noktalara değinip, doğru tespitlerde bulunmalarına karşın, çalışmalarında Mısır, Endonezya, Sri Lanka, Bostvana, Zimbabve, Lesoto, , Svaziland, Malavi ve Zambiya gibi koloni olmuş devletleri kullanmışlardır. Bu ülkeler, araştırmaların yapıldığı tarihlerde birbirlerine benzer özelliklere sahip olmuş olabilirler. Geçmişte bu ülkeler için yapılan değerlendirmeler, bugün ancak bu ülkelerle benzerlik taşıyan ülkeler için geçerlilik taşıyabilir, yani tüm gelişmekte olan ülkeler için ortak bir değerlendirmede bulunulamaz, çünkü, gelişmekte olan ülkelerin hepsi aynı özellikleri taşımamaktadır. Nitekim Wallace, gelişmekte olan ülkeler içerisinde Singapur, G.Kore ve Tayvan gibi hızla endüstrileşen, Nijerya ve Endonezya gibi kolonilikten yeni kurtulup devlet olmaya çalışan, Kuveyt gibi zengin doğal kaynaklara sahip bir çok ülkenin bulunduğunu belirterek, gelişmekte olan ülkeler grubunun **homojen bir yapıda olmadığını** altını

çizmiştir¹⁵¹. Bu gerçek, Tablo-4’de verilen gelişmekte olan ülkeler listesine bakıldığında da açıkça görülebilir. Peasnell da bir çok açıdan farklılık taşıyan bu ülkelerin tümüne birden, nezaket gereği “gelişmekte olan ülke” dendiğini vurgulayarak, bu ülkelerin ulusal çevrelerinin ve muhasebe ihtiyaçlarının birbirinden farklı olduğunu, bu ülkelerin geneli için çıkarımlarda bulunmanın araştırmacıları yanlış yönlendirebileceğine dikkat çekmektedir¹⁵². Bir başka araştırmacı, Chamisa ise çeşitli ekonomik ve sosyal göstergelerde alt ve üst uçlar arasındaki farkın gelişmekte olan ülkelerde, gelişmiş ülkelere nazaran ne denli büyük olduğunu gözler önüne sererek, gelişmekte olan ülkeler grubunun homojen olmadığı gerçeğini teyit etmiştir (Tablo-5).

Tablo- 5 Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkelere İlişkin Ekonomik ve Sosyal Göstergelerdeki “Uçlar”

Ekonomik ve Sosyal Göstergeler	Alt ve Üst Uçlar	
	Gelişmekte Olan Ülkeler	Gelişmiş Ülkeler
1-Kişi Başına GSMH (1990)	\$80 - \$33.000	\$9.550 - \$32.680
2-Ortalama Yıllık GSMH Büyüme Oranı (1965-90)	(-%3.3) - %7.1	%1.1 - %4.1
3-Ortalama Yıllık Enflasyon Oranı (1980-90)	(-%6.9) - %432.3	%1.5 - %10.5
4-Yaşam Süresi (1990)	39 - 78 Yıl	74 - 79 Yıl
5-Okuma Yazma Bilmeyen Yetişkin Oranı (1990)	%4 - %82	%6'nın Altında
6-Tarımın Gayri Safi Yurtiçi Hasıladaki Oranı (1990)	%0 - %67	%2 - %9
7-İmalatın GSYH'daki Oranı (1990)	%4 - %43	%15 - %29
8-Hizmetlerin GSYH'daki Oranı (1990)	%18 - %80	%56 - %67
9-İthalat Kapsamındaki Aylarda Brüt Uluslararası Rezervler (1990)	0.1 - 17.0	1.3 - 6.4
10-Toplam Dış Borcun GSMH'ya Oranı (1990)	%0 - %384.5	0%
11-Toplam Borç Hizmetlerinin Toplam İhracata Oranı (1990)	%0 - %59.4	0%
12-Ortalama Yıllık Nüfus Artış Oranı (1980-90)	%0.6 - %4.7	%0 - %1.5
13-Doktor Başına Düşen Nüfus (1984)	350 - 78.780 Kişi	230 - 700 Kişi
14-Sağlık Personeli Başına Düşen Nüfus (1984)	110 - 8.530 Kişi	60 - 260 Kişi
15-Bebek Ölüm Oranı (Her 1000 Canlı Doğum İçin) (1990)	7 - 166	5 - 10
16-Şehirde Yaşayan Nüfusun Toplam Nüfusa Oranı (1990)	%5 - %100	%57 - %97

Kaynak: E. E.Chamisa, "The Relevance and Observance of the IASC Standards in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe", The International Journal of Accounting, .Vol: 35,No:2:ss:267-86, (2000).s.281.

Yukarıdaki tabloda da görülebileceği gibi gelişmiş ülkelerin ekonomik ve sosyal göstergelerinde en alt değere sahip ülke ile en üst değere sahip ülke arasında büyük bir uçurum göze çarpmazken, gelişmekte olan ülkeler grubunda en alt değer ile en üst değer arasında büyük farklılıklar olduğu görülmektedir. Örneğin, “Gelişmiş Ülkeler” olarak adlandırılan ülkelerde Kişi Başına GSMH en düşük 9.550 ABD Doları, en yüksek

¹⁵¹ Peasnell, **Ön.ver.**, s.2.

¹⁵² Aynı, s.2.

32.680 ABD Doları iken (fark: ortalama 3.5 misli) , “Gelişmekte Olan Ülkeler” olarak adlandırılan grupta Kişi Başına GSMH, en düşük 80 ABD Doları, en yüksek 33.000 ABD Doları’dır(fark: ortalama 412 misli!). Benzer farklılıklar Ortalama Yıllık Enflasyon rakamları, İmalatın GSYH’daki Oranı, Topam Dış Borcun GSMH’ya Oranı gibi ekonomik göstergelerde de açıkça görülmektedir.

Gelişmekte olan ülkeler homojen olmadığına göre, bu ülkelerin karşı karşıya oldukları sorunlar ve bu sorunlar karşısında duydukları muhasebe ihtiyaçları da farklılaşmaktadır. Örneğin, bazı ülkeler uzun, orta ve kısa vadeli ve makro, orta ve mikro kapsamlı ekonomik gelişme planlarının gerçekleşmesi için ihtiyaç duyulan verilerin oluşturulmasında, planlarda öngörülen projelerin fizibilitesi, gerçekleştirilmesi ve sonlandırılmasında, planların performanslarının ölçülmesi, değerlendirilmesi ve kontrol edilmesinde ve bütün bu plan ve projeler için ihtiyaç duyulan temel kaynak olan verginin tespitinde, bazı ülkeler ekonomilerine dinamizm kazandıracak ve dolayısıyla gelişmişliklerini etkileyecek özel sektörün ve girişimciliğin finansmanı ve gelişmesinde, bazı ülkeler, makroekonomik gelişmede büyük önem taşıyan sermaye birikiminin sağlanması için, yerli ve yabancı yatırımcıya güven veren sermaye piyasalarının oluşturulması ve finansal kuruluşların fonksiyonunu yerine getirmesinde, bazı ülkeler de kamu ve özel sektör faaliyetlerinin izlenmesinde, bazı ülkeler de bu sayılan sorunların tümünün veya birkaçının çözümünde muhasebeye ihtiyaç duyabilirler.

Uluslararası muhasebe standartlarının gelişmekte olan ülkelerde uygulanıp uygulanamayacağı hakkında bir sonuca ulaşmak için evvela söz konusu ülkenin muhasebe ihtiyacını tam olarak ortaya koyması gerekmektedir. Ülke, ancak bu tespiti yaptıktan sonra IAS’ların uygulanabilirliğini sorgulamalıdır.

Çalışmanın bu bölümünün amacı, IAS’ların bir gelişmekte olan ülke pozisyonundaki Türkiye de uygulanabilirliği hakkında bir sonuca ulaşmaktır. Bu sonuca ulaşabilmek için çalışmada şu hususlar göz önünde tutulacaktır:

- Muhasebe uygulamaya dönük sosyal bir bilimdir ve içerisinde yer aldığı ve ürettiği hizmeti kullanımına sunduğu çevreden etkilenir,

- Her ülkenin muhasebeye etki eden çevresel faktörleri ve muhasebe amaçları ve ihtiyaçları farklıdır,
- Benzer çevresel faktörlere sahip ülkelerin muhasebeleri de benzerlik gösterme eğilimindedir,
- Bir muhasebe sisteminin bir başka ülkede etkin ve başarılı olarak uygulanabilmesi, ancak çevresel faktörler arasında büyük farklar yoksa mümkündür,
- Gelişmekte olan ülkeler homojen bir yapı göstermediğinden bu ülkelerin tümü için “IAS’lar uygulanabilir/uygulanamaz” şeklinde genel bir yorum yapılamaz.

Yukarıdaki hususlardan hareketle, uygulanabilirlik sorgulanırken çıkış noktası IAS’ların yerel çevreye uygunluğu olacak ve gelişmekte olan ülkeler hakkında genel bir değerlendirmeye gitmekten ziyade, IAS’ların bir gelişmekte olan ülke pozisyonundaki Türkiye’de uygulanabilirliği üzerinde durulacaktır. Türkiye için yapılacak değerlendirmenin sonucu ancak Türkiye ile benzerlik gösteren gelişmekte olan ülkeler için bir anlam ifade edecektir ve gelişmekte olan ülkeler hakkında genelleme ancak bu boyutta yapılacaktır. Bu açıklamalardan hareketle çalışmanın amacına ulaşabilmesi için aşağıdaki soruların cevap aranacaktır:

- Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) hangi muhasebe ihtiyacına cevap vermek için oluşturulmuştur ve amaçları nelerdir?
- IAS’ların uygulanabilmesi için ideal çevre nasıl olmalıdır?
- Gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye’nin muhasebe ihtiyaçları nelerdir?
- IAS’lar, Türkiye’nin ihtiyaçlarına cevap verebilir mi?
- Türkiye IAS’ların uygulanabilmesi ideal kabul edilebilecek bir çevreye sahip midir?

Bu sorulara alınacak cevaplar IAS’ların Türkiye’de ve Türkiye ile benzerlik gösteren diğer gelişmekte olan ülkelerde uygulanabilirliği yönünde değerlendirme yapılabilmesini sağlayacaktır.

2. IASC TARAFINDAN OLUŞTURULAN MUHASEBE STANDARTLARININ (IAS) AMAÇLARI VE ÖZELLİKLERİ

2.1. IAS'ların Amaçları

Uluslararası Muhasebe Standartları(IAS)'nı oluşturmanın ardında yatan temel düşünce, küreselleşme nedeniyle ülkeler arası yoğunlaşan ticari ilişkilerde muhasebeden kaynaklanan sorunları ortadan kaldırılmasıdır. Bu düşünceden hareketle IASC, IAS'ları oluştururken şu amaçları gözetmektedir¹⁵³;

- (a) Kamu yararına, dünya sermaye piyasaları katılımcıları ve ekonomik kararlar alan diğer kullanıcılara yardım etmek için, finansal tablolarda ve diğer finansal raporlamada yüksek kaliteli, saydam ve kıyaslanabilir bilgi gerektiren, yüksek kaliteli, anlaşılabilir ve icra edilebilir bir küresel muhasebe standartları seti geliştirmek,
- (b) bu standartların kullanımını ve özenle uygulanmasını teşvik etmek, ve
- (c) ulusal muhasebe standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının birbirlerine yaklaşmalarına vesile olmaktır.

IASC'ın tüzüğünde yer alan yukarıdaki resmi amaç açıklamasından IAS'ların, uluslararası sermaye pazarlarından finansman temin etmek isteyen ve/veya ülke sınırları dışında faaliyette bulunan şirketler ile bu şirketlere finansman sağlayan veya sağlayacak, mevcut veya potansiyel yatırımcıları ilgi merkezi yaptığı görülmektedir. Bir başka ifade ile, IAS'ların asli amacı, çok uluslu şirketler (ÇUŞ) ile çok uluslu yatırımcıların ihtiyaçlarını gidermektir.

2.2. IAS'ların Özellikleri

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) bugün 114 ülkeden 156 üyeye sahip, uluslararası muhasebe alanında en çok tanınan organizasyondur. Görüntüdeki bu çok uluslu yapıya rağmen, IASC ve onun oluşturduğu standartlarda gelişmiş ülkelerin, özellikle de Anglo-Saxon ülkelerinin önemli derecede etkisinin olduğu görülmektedir. Aslında Anglo-Saxon etkisi, sonradan ortaya çıkmış bir etki değildir. Muhasebe alanında uluslararası bir organizasyon oluşturarak ortak standartlar hazırlama fikri Birleşik Krallık, ABD ve Kanada'dan mesleki kuruluşların 60'lı yıllarda bir araya gelmeleri sonucu ortaya çıkmıştır. Bu üç ülke bir çok açıdan

¹⁵³ Elektronik kaynak: <http://www.iasc.org.uk>

benzerlik göstermekte ve ortak bir kökeni paylaşmakta olduklarından, orijinleri de aynı olan muhasebe sistemlerindeki mevcut farklılıkları ortadan kaldırmak amacıyla bir araya gelerek, daha sonra kurulacak IASC'ın nüvesini oluşturmuşlardır. Her ne kadar IASC 1973 yılında resmi olarak bu üç ülkeye ilaveten Avustralya, Federal Almanya, Fransa, Hollanda, Japonya ve Meksika tarafından kurulmuş olsa da, Amerikan ve İngiliz etkisi günümüze kadar süregelmiştir ve devam etmektedir.

IASC ve onun tarafından oluşturulan standartlardaki İngiliz ve Amerikan etkisi şu temel alanlardaki örnekler ile daha iyi anlaşılabilir; ~

- IASC standart oluştururken tıpkı Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) gibi bir “Kurallar Süreci (Due Process)” izlemektedir,
- IASC standartlarla ilgili çalışmaları yürütürken önceden belirlenen “Kavramsal Altyapı (Conceptual Framework)”ya uygun hareket etmektedir. “Kavramsal Altyapı” Amerikan muhasebesinin belkemiğini oluşturmaktadır ve IASC'ın oluşturduğu “Kavramsal Altyapı” ile FASB'nin oluşturduğu arasında büyük benzerlik vardır,
- IASC tarafından oluşturulan standartlarda tıpkı İngiliz ve Amerikan muhasebelerinde olduğu gibi “Özün Önceliği (Substance Over Form)” kavramı ön plana çıkmaktadır ki, bu kavram Anglo-Saxon muhasebesini diğer muhasebe sistemlerinden ayıran temel kavramlarından başında yer almaktadır.
- IASC'ın kuruluşundan bu yana, yönetim kurulunda Anglo-Saxon üyeler çoğunlukta olmuştur,

Bu örneklerle ilaveten, IASC ve onun tarafından oluşturulan standartlara ilişkin çalışmalar yapan bir çok araştırmacı (Nair ve Frank, 1981; Evans ve Taylor 1982; McKinnon ve Jannel, 1984; Perera, 1985; Taylor, 1987; Samuels, 1993; Wallace, 1999; Alexander ve Archer, 2000), eserlerinde IAS'larda İngiliz ve Amerikan etkisini vurgulamışlardır. Hatta bu araştırmacılardan biri olan M.R. Hove, IASC tarafından oluşturulan IAS'lar ile aynı konudaki İngiliz ve Amerikan standartlarını karşılaştırdığı bir çalışmada, bazı standartların kelimesi kelimesine benzerlik gösterdiğini tespit etmiştir¹⁵⁴. Bir başka araştırmacı, Mohammed Adel Elsafty de, IASC üyelerinin

¹⁵⁴ “M.R.Hove, “The Anglo-American Influence on International Accounting Standards: The Case of the Disclosure Standards of the International Accounting Standards Committee”. *Research in Third World*

profiline bakıldığında, gelişmekte olan ülkelerden gelen üye sayısının fazla görülmele beraber, oy ve veto hakkının gelişmekte olan ülkelere, özellikle de Anglo-Saxon ülkelerinden gelen üyelerin elinde olduğunu vurgulamaktadır¹⁵⁵. Muhasebe sistemlerini sınıflandırma çalışmaları ile tanınan Christopher Nobes'da, IASC tarafından oluşturulan muhasebe standartlarını İngiliz ve Amerikan muhasebeleri ile birlikte aynı grup içerisinde değerlendirmiştir¹⁵⁶.

Yukarıdaki açıklamalar IAS'ların Anglo-Saxon muhasebe yaklaşımının bir ürünü olduğu gerçeğini ortaya çıkarmaktadır. Öyleyse, "IAS'lar, büyük ölçüde Anglo-Saxon muhasebesinin özelliklerini taşıyor" şeklinde bir sonuca ulaşılabilir. Uluslararası muhasebe literatüründe Anglo-Saxon muhasebesi terimi, Birleşik Krallık ve ABD'ndeki muhasebe sistemlerini tanımlamak için kullanılmaktadır. Hollanda muhasebesi de bu iki ülkenin muhasebe sistemlerine oldukça yakın olduğundan bazı yazarlar Anglo-Saxon muhasebesi terimi yerine, "İngiliz-Amerikan-Felemenk muhasebesi" tabirini kullanmaktadır.

Bütün bu açıklamalardan sonra IAS'ların özelliklerinden bahsedebiliriz; IASC standart oluştururken tıpkı Anglo-Saxon ülkelerinde olduğu (ABD, Birleşik Krallık ve Avustralya) gibi bir "Kavramsal Altyapı-Conceptual Framework" dan hareket etmektedir.

Kavramsal Altyapı; birbirleri ile etkileşen amaçlar ile temel kuralların uyum içerisinde olduğu bir sistemdir. Bu sistem finansal muhasebe ile finansal raporlamanın doğasını, fonksiyonlarını ve sınırlarını tarif ederek tutarlı standartların oluşumunu sağlar. Bu özelliği ile Kavramsal Altyapı tıpkı bir Anayasa gibidir¹⁵⁷.

Accounting(Vol.1.1990,ss.55-66.). Eds: Wallace, Samuels ve Briston, Jai Press.(E.E.Chamisa, (2000).s.275'deki alıntı).

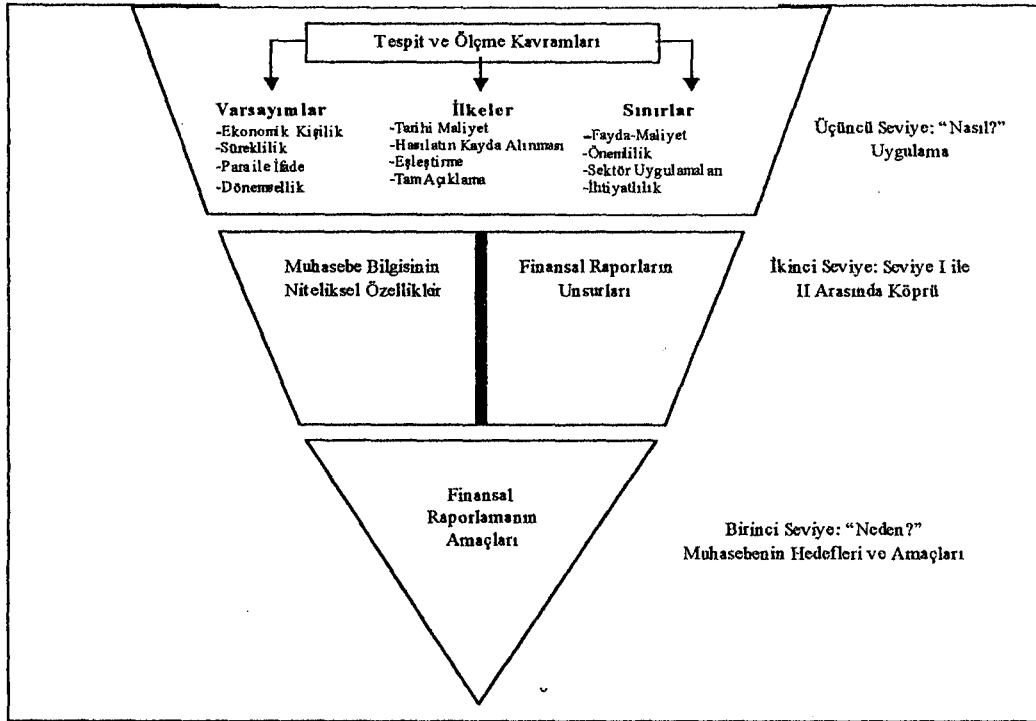
¹⁵⁵ Mohammed Adel Elsafty, "An International Focus on Accounting and Reporting Policies and Practices". **International Pressures for Accounting Change**. Ed. Anthony G. Hopwood. (Exeter:Prentice Hall.1989), s.204.

¹⁵⁶ Nobes ve Parker, **Ön.ver.**, s.61.

¹⁵⁷ Kieso ve Weygandt, **Ön.ver.**, s.34.

Şekil-3'de ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)'nin kullandığı Kavramsal Altyapının şematize edilmiş hali yer almaktadır.

Şekil- 3 FASB'in Kavramsal Altyapısı



Kaynak: Donald E. Kieso, Jerry Weyandt, Intermediate Accounting, Volume I.(Ninth Edition, N.J.: John Wiley and Sons, Inc. 1998) s.36.

IASC'ın Kavramsal Altyapısı'nda finansal raporların amaçları;

"işletmenin finansal durumunda, performansında ve finansal durumundaki herhangi bir değişiklik hakkında işletme hakkında ekonomik kararlar alan geniş bir kullanıcı topluluğuna, faydalı olacak bilgiler sağlamak" olarak tarif edilmiştir¹⁵⁸. Bu geniş kullanıcı topluluğu içerisinde mevcut ve potansiyel yatırımcılar, çalışanlar borç verenler, müşteriler, devlet ve onun yöneticileri ve genel kamuoyu sayılmıştır.

¹⁵⁸ Walton, Haller, Raffournier, Ön.ver., s.37.

FASB'nin Kavramsal Altyapı'sında ise amaçlar:

“1- Yatırım ve kredi kararları alan ve işletme ve ekonomik faaliyetler hakkında yeterli bilgisi olan kişilere yardımcı olacak bilgilerin sağlanması, 2-Mevcut ve potansiyel yatırımcılara, kredi verenlere ve diğer bilgi kullanıcılarına gelecek nakit akışlarının miktarını, zamanını belirsizliğini değerlendirmede yardımcı olacak bilginin sağlanması, 3-İşletmenin ekonomik kaynakları, kaynaklardaki hak sahipleri ve bunlardaki değişimler hakkında bilginin sağlanması” olarak sıralanmıştır.

Her ne kadar IASC'ın amaçlarında, ABD'nin muhasebe standartları kurulu FASB'nin yaptığı gibi yatırımcıları özellikle vurgulamayıp, farklı ihtiyaçlara sahip değişik ilgi grupları vurgulansa da, IASC'ın benimsediği yaklaşım, “eğer yatırımcıların bilgi ihtiyaçları tatmin edilirse, diğer ilgi gruplarının da ihtiyaçları giderilir”¹⁵⁹ şeklinde bir yaklaşımdır. Bu özelliği ile IASC tarafından oluşturulan standartların hedef kitlesinin de, tıpkı FASB gibi, bireysel ve kurumsal yatırımcılar olduğu açıktır.

IASC tarafından kullanılan Kavramsal Altyapıda prensipler ikiye ayrılır: **varsayımlar** (tahakkuk esaslı muhasebe ve işletmenin sürekliliği) ve **finansal tabloların niteliksel özellikleri** (anlaşılabilirlik, ilgililik, güvenilirlik, kıyaslanabilirlik). IASC'ın Kavramsal Altyapısı'na göre güvenilirlik, ihtiyatlılığın uygulanmasını gerektirmektedir, yani varlıklar ve satışlar değerinden fazla, borçlar ve giderler değerinden az gösterilmemelidir. Yalnız burada önemli bir nokta vardır. IASC ihtiyatlılık gerekçesini kullanarak gizli yedeklerin oluşmasını önleme amacıyla, ihtiyatlılığa sınır getirmiştir. Bu özelliği ile ihtiyatlılık, vergi amacından uzaklaşmakta, şirketin ekonomik durumunu adil yansıtmaya yaklaşmaktadır.

Güvenilirlikten doğan bir başka önemli ilke “özün önceliği”dir. Bu ilkeye göre finansal karakterli işlemler ve olaylar finansal tablolarda yasal önemine göre değil ekonomik önemine göre hesaplanmalı ve gösterilmelidir. Bu ilke, şirket finansal raporlarının “adil sunulma” çabasına dönüktür. Bu sayılan ilkeler FASB'nin kullandığı altyapı ile büyük uyum göstermektedir. Sayılan bu ilkelerin ve varsayımların temel amacı, başta da belirtildiği gibi yatırımcıya şirketin bilgilerinin “adil sunumu-fair presentation”dur¹⁶⁰.

¹⁵⁹ Aynı, s.37.

¹⁶⁰ Aynı, s.38.

Bu yaklaşım da, Amerikan “adil sunum-fair presentation”u ve İngiliz “gerçek ve adil görünüm-true and fair view” yaklaşımları ile örtüşmektedir.

Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS), tıpkı Amerikan ve İngiliz muhasebe standartları gibi ölçme ve açıklamaya yöneliktir. Bu durum Anglo-Saxon muhasebesinin temel özelliklerindedir. Amerikan ve İngiliz uygulamalarında yatırımcıyı ilgilendirecek her detayın finansal raporlarda açıklanmasının esas olduğu görülür. IASC’da aynı yaklaşımı benimsemiştir. Bu kaygıdan hareketle, IAS’lara bakıldığında Bilanço ve Gelir Tablosu gibi temel tablolara ilaveten, tıpkı Amerikan ve İngiliz standartlarında olduğu gibi, Nakit Akım Tablosu, Öz Kaynaklardaki Değişim Tablosu ile muhasebe politikaları ile diğer ayrıntıları içeren bilgilerin hazırlanmasının zorunlu olduğu göze çarpmaktadır.

Burada bir noktayı açıklamakta fayda vardır; IAS’ların kayıtlamaya yönelik konuları içermemesinin sebebi, IAS’lar oluşturulurken, bilginin ilgili unsurlarının toplanması, düzeltilmesi ve açıklanması ile ilgili bir muhasebe sisteminin mevcut olduğu varsayımı ile hareket etmesidir¹⁶¹. Bir başka anlatımla, IAS’lar tıpkı diğer Anglo-Saxon ülkelerindeki gibi, muhasebe altyapısının mevcut olduğunu ve muhasebe ile ilgili teknik sorunların çözüldüğünü varsayar. Bu durum da, ABD ve Birleşik Krallıktaki uygulamalarla örtüşmektedir.

IASC tarafından hazırlanan standartların önemli bir kısmının, teknik olarak, hangi büyüklükte, hangi türde ve hangi sektörde olursa olsun bütün şirketlere uygulanabilecek şekilde hazırlanmış olduğu iddia edilmektedir. Ancak, ABD’nde FASB tarafından oluşturulan standartların SEC(Securities Exchange Commission)’e tabii halka açık şirketler için, Birleşik Krallıktaki standartların ise yine hisse senedi ve tahvil çıkarmaya yetkili halka açık şirketler (Public Listed Companies-PLC) için geçerli olması gerçeği, büyük ölçüde Amerikan ve İngiliz standartlarından türetilen IAS’ların da, daha çok büyük, borsada yer alan şirketlere dönük olduğu sonucuna götürebilir.

¹⁶¹ Wallace, **Ön.ver.**, s.132.

3. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İÇİN İDEAL ÇEVRE

IASC tarafından oluşturulan standartlar İngiliz ve Amerikan muhasebe uygulamalarından türetildiğine göre bu iki ülkenin muhasebelerini diğer ülkelerden farklılaştıran çevresel faktörlerin özelliklerinin ortaya konması ile, dolaylı yoldan, uluslararası muhasebe standartları için ideal çevrenin nasıl olması gerektiği tespit edilebilir. Çünkü bir sistemi diğerlerinden farklılaştıran gerekçeler, aynı zamanda o sistemin en ideal uygulanabileceği ortamı oluşturmaktadırlar. Ancak bu noktada hangi çevresel faktörün baz olarak alınacağına karar vermek önem taşımaktadır, zira çalışmanın ilk bölümünde muhasebe sistemlerinin birbirlerinden farklılaşmasında temel olarak ekonomik, sosyo-kültürel ve yasal faktörlerin rol oynadığına ve bunların her birisinin muhasebe üzerindeki etki derecelerinin farklı olduğuna dikkat çekilmişti. Muhasebe sistemine etki eden çevresel faktörleri inceledikleri bir araştırmada, Arpan ve Radebough¹⁶² adlı araştırmacılar, niteliklerine göre ekonomik, sosyo-kültürel ve yasal faktörler olarak alt başlıklar halinde gruplanan bu çevresel faktörler içinde, ekonomik nitelikli faktörlerin muhasebe sistemi üzerinde en fazla etkiye sahip olduğunu vurgulamışlardır. Bu noktada yeni bir sorunun cevabını bulmak gerekir. Hangi ekonomik nitelikli faktörler? Bu sorunun cevabı önemlidir, çünkü bir çok faktör ekonomik nitelik taşımaktadır (Örneğin: ekonomik sistem, ekonomik gelişmişlik seviyesi, ekonominin büyüme yapısı, enflasyon, finansman kaynakları işletme mülkiyetinin yapısı vs.). Bu sorunun cevabını da Samuels ve Oliga adlı araştırmacılar vermektedir:

“Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi politik bir bünyedir; onun tarafından oluşturulan standartlar geniş özel sektöre ve gelişmiş bir sermaye piyasasına sahip sanayileşmiş ülkelere uygundur. Bu tür ülkelerde, muhasebe raporlarının temel kullanıcıları hisse sahipleri, analistler, bankerler ve diğer işletmelerdir.”¹⁶³

Bu anlatılanlar ışığında burada IAS’lar için ideal ortamı tespit etmeye çalışırken, IAS’ların türetildiği ABD ve Birleşik Krallık’daki;

- (1) özel sektör ve işletmelerin mülkiyet yapısı,
- (2) işletme finansmanında kullanılan yöntem
- (3) muhasebe bilgisi kullanıcılarının özelliklerinin incelenmesi gerekecektir .

¹⁶² “J. S. Arpan ve L. H. Radebaugh, *International Accounting and Multinational Enterprises* (II.Edition, John Wiley and Sons”(E.E.Chamisa, 2000, **Ön.ver.**, s.276’deki alıntı).

¹⁶³ J.M. Samuels ve J.C.Oliga. “Accounting Standards in Developing Countries”. *International Journal of Accounting Education and Research*. ss,69-88, (Fall,1982), s.81.

- 1- Sermaye Piyasası Temelli,
- 2- (Devlete Dayalı) Kredi Temelli ve
- 3- (Finansal Kurumlara Dayalı) Kredi Temelli.

Herhangi bir ülkede yukarıda sayılan bu üç yöntemin üçü de kullanılıyor olabilir. Örneğin, küçük şirketler saha çok kredi ile finansmanı, büyük şirketlerden bazıları hisse senedi ile finansmanı bazıları da kredi ile finansmanı tercih ediyor olabilir. İlk bakıldığında herhangi bir yöntemi kullanan işletmelerin sayısal olarak hakim olması, söz konusu yöntemin hakim olduğu anlamına gelmez, önemli olan söz konusu yöntemi kullanan işletmelerin ekonomideki parasal anlamdaki hakimiyetidir.

Kredi temelli yöntemlerin hakim olduğu ülkelerde sermaye piyasası, göreceli olarak daha küçüktür. Bu ülkelerde işletmeler, kaynağı kim olursa olsun -çoğunlukla mecburiyetten- kredilere dayalı finansman yöntemini kullanırlar. Bu yöntemin yaygın olduğu ülkelerde başlıca kredi kaynakları, devletin etkisinde olan veya olmayan, bankalar ile birkaç büyük finans/kredi kurumudur. Bu ülkelerde sermaye piyasasında yer alan şirketler bulunsa da, bu şirketlerin hisselerine sahip olanlar, yine bankalar, devlet, finansal kurumlar veya birkaç zengin ailedir. Devlete dayalı kredi temelli yöntemin yaygın olduğu ülkelere Fransa ve Japonya örnek olarak gösterilebilir. Finansal kurumlara dayalı kredi temelli yöntem uygulamasının tipik örneği ise Almanya'dır.

Anglo-Saxon ülkelerinde (ABD ve Birleşik Krallık) sermaye piyasası temelli yöntem hakimdir. Bu ülkelerde uzun süreli dış finansman daha önemli ve yaygındır. Bu tür sistemde işletme finansmanında kullanılan bir çok yöntem ve kurum bulunmasına rağmen, sermaye piyasasının temel enstrümanı hisse senetleridir. Bu nedenle ABD ve Birleşik Krallık'da borçlanma şeklinde finansman yerine, öz varlık finansmanı ön plana çıkmaktadır. Bu durum, Anglo-Saxon ülkelerinde sermaye piyasalarının güçlenmelerine ve diğer ülkelere nazaran oldukça gelişmiş olmalarına yol açmıştır. Örneğin, New York Borsası'nda 1998 yılında işlem gören hisse senedi sayısı 169 milyondur¹⁶⁸; ABD'nde bir milyon kişi başına, borsada yer alan halka açık şirket sayısı 28.1, Birleşik Krallıkta 39.9'dur, oysa kredi temelli finansmanın hakim olduğu ülkelere Fransa'da bu oran

¹⁶⁸ Elektronik Kaynak: <http://www.usembassy.de/usa/etexts/oecon/chap5.htm>

12.4, Almanya'da ise sadece 5.4'tür¹⁶⁹. 2000 yılı itibari ile, Birleşik Krallık Londra Borsası'nda yer alan yerli şirket sayısı 1.945'dir. Yabancı şirketlerle beraber borsada yer alan şirket sayısı 2.444'dür ve bu şirketlerin 1999 yılındaki toplam piyasa değeri yaklaşık 5.5 trilyon İngiliz Sterlini'dir¹⁷⁰. Yerli şirketlerin piyasa değeri ise yaklaşık 3 trilyon \$'dır. 1999 yılında, Birleşik Krallık'da borsada yer alan yerli şirketlerin piyasa değerinin GSMH'ya oranı %203.4'dür¹⁷¹. Benzer yapı ABD'de de görülmektedir; ABD'de yaklaşık 3.7 milyon sermaye şirketi vardır ve bunların 12.000'i halka açık şirkettir¹⁷². Bu halka açık şirketlerden borsada yer alan yerli şirket sayısı 7.651'dir¹⁷³. Bu şirketlerin piyasa değeri, 2000 yılı itibari ile, yaklaşık 16.6 Trilyon \$ dir. Amerikan borsalarında yer alan şirketlerin piyasa değerlerinin Amerikan GSMH'na oranı, 1999 yılında %181.8'dir¹⁷⁴. Piyasa değerlerine göre, dünyanın en büyük 100 halka açık şirketi içerisinde 61 Amerikan (toplam piyasa değerleri yaklaşık 4.6 trilyon dolar) ve 12 İngiliz şirketin (toplam piyasa değerleri 784 milyar dolar) yer alması, bu şirketlerin Anglo-Saxon ekonomilerindeki rolünü çarpıcı şekilde ortaya koymaktadır (Tablo-6).

¹⁶⁹ Nobes ve Parker, **Ön.ver.**, s.19.

¹⁷⁰ Elektronik Kaynak: <http://www.iasc.org.uk>

¹⁷¹ World Bank. **World Development Indicators** (Wangton: 2001), s.280.

¹⁷² Walton, Haller, Raffournier, **Ön.ver.**, s. 57.

¹⁷³ World Bank, **Ön.ver.**, s.280.

¹⁷⁴ Aynı, s.280.

Tablo-6 Piyasa Değerine Göre Dünyanın En Büyük 100 Şirketi

	Şirket	Ülke	P.Değeri (milyon \$)		Şirket	Ülke	P.Değeri (milyon \$)		Şirket	Ülke	P.Değeri (milyon \$)		Şirket	Ülke	P.Değeri (milyon \$)
1	Microsoft	ABD	272,854	26	Toyota	Japonya	85,911	51	GTE	ABD	52,978	76	Chase Manhattan	ABD	36,786
2	General Electric	ABD	258,871	27	Deutsche Telecom	Almanya	83,724	52	Compaq Computer	ABD	52,845	77	Telefonica SA	İspanya	36,747
3	Exxon	ABD	122,213	28	Dell Computer	ABD	83,634	53	Walt Disney	ABD	52,552	78	General Motors	ABD	35,944
4	Royal Dutch Shell	Hol/BK	164,157	29	American International	ABD	82,294	54	Time Warner	ABD	52,432	79	Telstra	Avustralya	35,846
5	Merck	ABD	154,752	30	SBC Communications	ABD	81,53	55	Ameritech	ABD	52,355	80	Telecom Italia Mobile	İtalya	35,577
6	Pfizer	ABD	148,074	31	Nestle	İsviçre	77,49	56	Amoco	ABD	51,407	81	Vodafone	BK	35,536
7	Intel	ABD	144,06	32	Schering Plough	ABD	76,107	57	NationsBank	ABD	51,379	82	American Express	ABD	35,459
8	CocaCola	ABD	142,164	33	Bell Atlantic	ABD	75,246	58	First Union	ABD	50,581	83	Mannesmann	Almanya	35,136
9	WalMart Stores	ABD	123,062	34	Allianz	Almanya	74,383	59	HSBC Holdings	BK	48,431	84	Allstate	ABD	34,528
10	IBM	ABD	121,184	35	BellSouth	ABD	74,197	60	Daimler-Benz	Almanya	48,326	85	Diageo	BK	33,81
11	NTT	Japonya	117,652	36	Berkshire Hathaway	ABD	73,964	61	ENI	İtalya	48,185	86	Monsanto	ABD	33,8
12	Phillip Morris	ABD	112,437	37	American Home Products	ABD	69,2	62	Nokia	Finlandiya	46,926	87	Freddie Mac	ABD	33,676
13	Novartis	İsviçre	108,475	38	Unilever	Hol/BK	67,215	63	Aegon	Hollanda	45,311	88	Texaco	ABD	33,525
14	Johnson & Johnson	ABD	105,242	39	Fannie Mae	ABD	66,435	64	Pepsico	ABD	43,45	89	Boeing	ABD	33,374
15	Glaxo Wellcome	BK	105,191	40	Abbott Labs	ABD	66,137	65	Travelers Group	ABD	43,149	90	Elf Aquitaine	Fransa	33,358
16	Bristol Myers Squibb	ABD	103,325	41	E I du Pont de Nemours	ABD	63,631	66	Gillette	ABD	42,951	91	Zeneca Group	BK	33,22
17	AT&T	ABD	102,48	42	Warner-Lambert	ABD	61,855	67	Citicorp	ABD	42,03	92	Generali Assicurazioni	İtalya	32,787
18	Roche	İsviçre	102,007	43	SmithKline Beecham	BK	30,666	68	ING	Hollanda	41,668	93	AirTouch Comm	ABD	32,69
19	Cisco Systems	ABD	96,587	44	Lloyds TSB Group	BK	60,215	69	Munich Re	Almanya	41,35	94	Tyco International	ABD	32,071
20	Procter & Gamble	ABD	95,127	45	Mobil	ABD	59,355	70	UBS	İsviçre	41,319	95	Siemens	Almanya	31,437
21	Lucent Technologies	ABD	90,985	46	France Telecom	Fransa	58,128	71	BankAmerica	ABD	41,172	96	Halifax	BK	31,371
22	British Petroleum	BK	88,618	47	Home Depot	ABD	58,077	72	McDonalds	ABD	40,862	97	Vivendi	Fransa	31,109
23	Eli Lilly	ABD	86,247	48	Ford Motor	ABD	57,387	73	Zurich Financial Services	İsviçre	38,9	98	Sprint	ABD	30,967
24	MCI Worldcom	ABD	86,214	49	Chevron	ABD	55,012	74	Telecom Italia Mobile	İtalya	38,011	99	Chrysler	ABD	30,961
25	British Telecom	BK	86,134	50	Hewlett-Packard	ABD	54,902	75	Ericsson	İsveç	37,009	100	AXA	Fransa	30,952

3.3. Muhasebe Bilgisi Kullanıcılarının Özellikleri

Muhasebe bilgisi, kullanıcıların ihtiyaçlarına cevap verdiği ölçüde faydalıdır. Ancak, bir muhasebe sistemi bütün ilgi gruplarına aynı derecede faydalı olamaz. Muhasebe bilgisi, faaliyette bulunduğu çevrede en güçlü ilgi grubuna göre şekillenir ve dolayısı ile kamuoyunu oluşturacak güce sahip ilgi grubu kimse, kendisine göre şekillenmiş muhasebe bilgisinden en çok o faydalanır.

Christopher Nobes, muhasebe bilgisi kullanıcılarını sermaye piyasası açısından ele almış ve bunları “Dışarıdakiler” ve “İçeridekiler” olarak ikiye ayırmıştır¹⁷⁵. **Dışarıdakiler**, şirketin yönetim kurulunda herhangi bir üyeliğe ve işletme ile ayrıcalıklı ilişkiye (örneğin; şirketin bankerinin aynı zamanda şirketin ana ortağı olması gibi) sahip olmayan ilgi gruplarıdır. Bunlar, temel olarak özel bireysel hisse sahipleri ile bazı kurumsal yatırımcılardır (sigorta şirketleri gibi). **İçeridekiler** ise, dışarıdakilerin aksine, yatırım yaptıkları şirket ile yakın ve uzun süreli ilişkiye sahip ilgi gruplarıdır. Bu ilgi grupları devlet, bankalar, aileler, finansal kuruluşlar ve diğer şirketlerdir. Bu ilgi grupları sahip oldukları ayrıcalık sayesinde zamanında ve sık biçimde şirket muhasebe bilgilerine ulaşma imkanına sahiptirler. Bu tür kullanıcıların hakim olduğu ortamlarda bağımsız dış denetimden geçmiş, kamuya dönük basılı finansal raporlara fazla talep yoktur, çünkü sistem yatırımcıların ihtiyaçlarını karşılamaktan ziyade, kredi verenleri daha fazla koruma eğilimindedir. Yıllık finansal raporlar temel olarak devlet tarafından vergilendirilebilir gelirin tespitinde kullanılır. Bu nedenle muhasebe kuralları vergi kaygıları doğrultusunda oluşturulur.

Kredi temelli finansman sisteminin hakim olduğu ülkelerde, baskın olan ilgi grubu “İçeridekiler”dir. Ancak, bazı ülkelerde sermaye temelli finansman yöntemini seçen şirketlerin hisse senetleri, bireysel ve kurumsal hisse sahiplerinden ziyade, “İçeridekiler” olarak adlandırılan devlet, bankalar ve diğer şirketlerin elindedir. Örneğin Almanya’da Deutsche Bank, Daimler Benz’in yaklaşık %24 hissesine sahiptir¹⁷⁶. Aynı şekilde Japonya’da sermaye piyasasında yer alan çok sayıda şirket olmasına ve yoğun varlık finansmanı yöntemi kullanılmasına rağmen, bankalar ve diğer şirketler pazardaki

¹⁷⁵ Christopher Nobes. “Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting”. *Abacus*. Vol.34, No.2: Ss.162-187, (September 1998), s.166.

¹⁷⁶ Walton, Haller, Raffournier, *Ön.ver.*, s. 5.

mevcut hisse senetlerinin büyük kısmına sahiptir¹⁷⁷. “İçeridekiler”in hakim olduğu ülkelerde kanunlar ve muhasebe düzenlemeleri de bu ilgi grubunun çıkarlarını korumaya dönüktür. Bu nedenle, dağıtılabilir karın tespitinde “ihtiyatlılık” hakimdir.

Anglo-Saxon ülkelerinin ekonomilerinde halka açık şirketler hakim olduğu için, şirketlerin ürettiği muhasebe bilgisi, bu şirketlerin hisselerini elinde bulunduran ve “dışarıdakiler” olarak adlandırılan bireysel ve kurumsal hisse sahipleri (yatırımcılar) tarafından kullanılmaktadır. Bu ülkelerde bireysel yatırımcılar sermaye piyasalarında önemli rol oynamaktadır. Örneğin ABD’de, ailelerin %40 dan fazlası hisse senedine yatırım yapmaktadır¹⁷⁸. Bu bireysel yatırımcılar, finansal bilgiler üzerinde detaylı analizler yapabilen brokerlar tarafından temsil edilmektedir. Kurumsal yatırımcılar ise bireysel yatırımcılara nazaran daha fazla hisse senedine sahiptir ve daha organize dir. Bu ülkelerdeki bilgi kullanıcıları, şirketlerle ayrıcalıklı ilişkiye ve şirketlere ait bilgilere ulaşmada önceliğe sahip olmadıkları ve şirket hakkındaki tek bilgi kaynağı şirket finansal raporları olduğu için, şirketlerin daha fazla açıklama yapmasını, dış denetime tabi olmasını ve tarafsız bilgi sunması yönünde baskıda bulunmaktadırlar. ABD’de, Birleşik Krallık’da, Avustralya’da ve IASC’da kullanılan “Kavramsal Altyapı (Conceptual Framework)”larda “dışarıdakiler”in ihtiyaçlarına özellikle dikkat edilir.

Buraya kadar anlatılanları özetlemek gerekirse Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) ;

- Özel sektör bir bünye tarafından oluşturulmuş,
- Standart oluştururken esas aldığı “Kavramsal Altyapı”da yer alan “özün önceliği” ilkesi uyarınca, yasal düzenlemelerden ve vergi kaygısından ziyade, şirkete ait finansal nitelikli bilgilerin “adil sunumu”nu ön plana çıkaran,
- Şirkete ait finansal bilgileri ölçme ve açıklamaya yönelik, detaylı standartlardır

¹⁷⁷ Nobes, **Ön.ver.**, s.167.

¹⁷⁸ Elektronik Kaynak: <http://www.usembassy.de/usa/etexts/oecon/chap5.htm>

Uluslararası Muhasebe Standartları(IAS)'nın bir ülkede etkin şekilde uygulanabilmesi için o ülkede:

- Özel sektörün ve mülkiyeti geniş tabana yayılmış sermaye şirketlerinin ekonomiye hakim olması,
- Öz varlığa dayalı finansmanın yaygın olması (sermaye piyasasının mevcudiyeti),
- “Dışarıdakiler” olarak adlandırılan bireysel ve kurumsal yatırımcıların hakim olması gerekmektedir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ TÜRKİYE'DE UYGULANABİLİRLİĞİ

1. TÜRKİYE'YE AİT SOSYAL VE EKONOMİK GÖSTERGELER

Türkiye, toplam 779.452 km² alanı ile Asya ve Avrupa kıtalarında yer alan ve 1923 yılından bu yana cumhuriyet rejimi altında, çok partili demokrasi ile yönetilen bir devlettir. Devlet Planlama Teşkilatı ve Devlet İstatistik Enstitüsü verilerine göre, 2001 yılı itibari ile Türkiye'nin nüfusu 69,180 milyondur. Bu nüfusun yaklaşık %65'i şehirlerde, %35'i ise kırsal kesimde yaşamaktadır. Nüfusun yaklaşık %28'i 0-14 yaş, %65'i 15-64 yaş ve %7'si 65 ve daha üst yaş grubundan oluşmaktadır. Yıllık nüfus artış oranı 1965-1990 yılları arasında yaklaşık %2.5 iken bu oran 1990'dan sonra azalmış, 2001 yılı itibari ile %1.52 olarak gerçekleşmiştir. 1999 yılı verileri ile okur yazarlık oranı %85 dir. Doktor başına yaklaşık 831 kişi düşmektedir. Doktor, diş doktoru, eczacı, hemşire, ebe, sağlık memuru ve sağlık teknisyeninden oluşan sağlık personeli toplamı 300.131'dir. Sağlık personeli başına düşen kişi sayısı ise yaklaşık 230'dur. Türkiye'de son yıllarda bebek ölüm oranında büyük bir düşüş yaşanmış ve 1950-1955 yıllarında binde 235, 1975-1980 yılları arasında binde111 olan bebek ölüm oranı, 2001 yılında en düşük seviyesine gelerek, binde 39 olmuştur. Ancak bu rakamla bile, Türkiye bebek ölümlerinde hala gelişmiş ülkelerin gerisinde yer almaktadır.

2001 yılı GSMH rakamı toplam147 Milyar \$ olarak gerçekleşmiş, aynı yıl kişi başına GSMH ise 2,143 \$ olarak gerçekleşmiştir.2001 yılında Türk ekonomisinde tarımın payı %12.9, sanayinin payı %25.3, ticaretin payı ise %20.9 olmuştur. Türkiye'de sivil işgücü 1998 yılında 19.392 milyon kişiden, 2001 yılında 22.396 kişiye ulaşmıştır. Bu çalışabilir nüfus içerisinde işsizlik oranının 1988'den bu yana hemen hemen hiç değişmediği, bir başka deyişle, Türk ekonomisinin işsizliğe bir çözüm bulamadığı görülmektedir (Tablo-7). Bazı otoriteler, Türkiye'de yaşanan son ekonomik krizlerle işsizlik oranının resmi açıklamaların çok daha üzerinde olduğunu savunmaktadırlar.

Tablo- 7 Yurtiçi İşgücü Piyasasındaki Gelişmeler

	(Bin)													
	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Sivil İşgücü	19.392	19.930	20.151	20.684	20.815	19.772	21.176	21.500	21.804	21.824	22.431	23.187	22.029	22.396
Sivil İstihdam	17.754	18.222	18.539	19.022	19.085	18.047	19.401	19.893	20.388	20.362	20.872	21.413	20.578	20.492
İşsiz	1.638	1.709	1.612	1.662	1.730	1.725	1.775	1.607	1.416	1.462	1.559	1.774	1.451	1.905
İşsizlik Oran(%)	8,4	8,6	8,0	8,0	8,3	8,7	8	7,5	6,5	6,7	7,0	7,7	6,6	8,5
Eksik İstihdam	1.282	1.078	1.156	1.486	1.701	1.517	1.789	1.506	1.460	1.341	1.377	2.043	1.541	1.336
Eksik İstihdam Oran(%)	6,6	5,4	5,7	7,2	8,2	7,7	8	7,0	6,7	6,1	6,1	8,8	7,0	6,0
İşsizlik + Eksik İstihdam														
Nedeniyle Abl İşgücü														
Oran(%)	15,1	14,0	13,7	15,2	16,5	16,4	17	14,5	13,2	12,8	13,1	16,5	13,6	14,5
Kaynak: D.İ.E														
(1) Geçici verilerdir.														

179

Hatırlanacağı üzere, çalışmanın Üçüncü Bölümünde gelişmekte olan ülkelerin yedi temel kategoride toplanan ortak özelliklerinin olduğu ve bunlardan herhangi birinin veya bir kaçının varlığının, söz konusu ülkede bir gelişmişlik sorunun varlığının delili olduğundan bahsedilmişti. Bu göstergeler;

- Düşük gelir düzeyi, eşitsizlik, düşük insan sağlığı ve düşük eğitim seviyesi ile karakterize edilen düşük yaşam kalitesi,
- Düşük verimlilik düzeyi,
- Yüksek nüfus artışı ve başkalarına bakma yükümlülüğünün ağırlığı,
- Yüksek ve artan oranda işsizlik ve gizli işsizlik,
- Önemli düzeyde tarımsal üretim ve hammadde ihracatına dayalı ekonomi,
- Düzensiz piyasa şartları ve sınırlı bilgi,
- Uluslar arası ilişkilerde bağımlılık, zayıflık ve etkisizlik

olarak verilmişti. Türkiye hakkında yukarıda verilen bazı ekonomik ve sosyal göstergeleri, gelişmekte olan ve gelişmiş ülkelerin verileri ile karşılaştırdığımızda (Tablo-8), Türkiye'nin yüz yüze olduğu gelişmişlik sorunu açıkça görülmektedir.

Tablo 8 Gelişmekte Olan ve Gelişmiş Ülkelere İlişkin Ekonomik ve Sosyal Göstergelerdeki Uçlar ve Türkiye

Ekonomik ve Sosyal Göstergeler	Alt ve Üst Uçlar		Türkiye	
	Gelişmekte Olan Ülkeler	Gelişmiş Ülkeler	Aynı Dönem*	2001
1-Kişi Başına GSMH(1990)	\$80 - \$33.000	\$9.550 - \$32.680	\$ 2.711	\$2.143
2-Ortalama Yıllık GSMH Büyüme Oranı (1965-90)	(-)%3.3 - %7.1	%1.1 - %4.1	%11.4	-%27
3-Ortalama Yıllık Enflasyon Oranı (1980-90)	(-)%6.9 - %432.3	%1.5 - %10.5	%47.5	-%28.3
4-Yaşam Süresi (1990)	39 - 78 Yı	74 - 79 Yı	66	69
5-Okuma Yazma Bilmeyen Yetişkin Oranı (1990)	%4 - %82	%6'nın Altında	%19.5	%14.3
6-Tarımın Gayri Safi Yurtiçi Hâsıladaki Oranı (1990)	%0 - %67	%2 - %9	%17.5	%12.9
7-İmalatın GSYH'daki Oranı (1990)	%4 - %43	%15 - %29	%22	-%20.2
8-Hizmetlerin GSYH'daki Oranı (1990)	%18 - %80	%66 - %67	%12	-%14.1
9-İthalat Kapsamındaki Aylarda Brüt Uluslararası Rezervler (1990)	0.1 - 17.0	1.3 - 6.4
10-Toplam Dış Borcun GSMH'ya Oranı (1990)	%0 - %384.5	0%	%32	-%78
11-Toplam Borç Hizmetlerinin Toplam İhracata Oranı (1990)	%0 - %69.4	0%	%55.9	-%68.6
12-Ortalama Yıllık Nüfus Artış Oranı (1980-90)	%0.6 - %4.7	%0 - %1.5	%2.3	-%1.5
13-Doktor Başına Düşen Nüfus (1984)	350 - 78.780 Kişi	230 - 700 Kişi	1481	831
14-Sağlık Personeli Başına Düşen Nüfus (1984)	110 - 8.530 Kişi	60 - 260 Kişi	460	230
15-Bebek Ölüm Oranı (Her 1000 Canlı Doğum İçin) (1990)	7 - 166	5 - 10	65	39
16-Şehirde Yaşayan Nüfusun Toplam Nüfusa Oranı (1990)	%5 - %100	%67 - %97	%51.3	-%63.7

Kaynaklar: Gelişmekte Olan Ülkeler ve Gelişmiş Ülkeler: E.E.Chanisa, "The Relevance and Observance of the IASC Standards in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe", The International Journal of Accounting, .Vol: 35, No:2, ss:267-86, (2000), s.281.

Türkiye: DİE ve DPT

* Aynı Dönem Tabloda Gelişmekte Olan Ülkeler ile Gelişmiş Ülkelere ait göstergelerin geçerli olduğu yıllarda Türkiye'nin değerlerini yansıtmaktadır.

Çeşitli uluslararası kuruluşlar da, Türkiye'yi sahip olduğu bu ekonomik ve sosyal göstergelerden dolayı, "gelişmekte olan ülkeler" sınıfı içerisinde değerlendirmektedir. Örneğin, Birleşmiş Milletler örgütünün 2001 yılında yayınladığı "İnsan Gelişmişlik Endeksi (Human Development Index)"nde Türkiye 82. sırada yer almaktadır¹⁸⁰. Aynı organizasyon, günlük 1 ABD Doları'nın altında geliri olan yaklaşık %2.4 nüfusa sahip Türkiye'yi "İnsan Yoksulluk Endeksi (Human Poverty Index)" sıralamasında 90 ülke içerisinde 19. sıraya yerleştirmiştir¹⁸¹. Dünya Bankası da Türkiye'yi, 2001 yılında kişi başına düşen 2143 \$ ile "Alt-Orta Gelirli Ülkeler" sınıfında değerlendirmektedir. Aynı kuruluş 2001 yılında yaklaşık 115 Milyar dolar dış borcu ile Türkiye'yi "Ağır Derecede Borçlu Ülkeler" sınıfı içerisine almıştır.

¹⁷⁹ Elektronik Kaynak: <http://ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/gosterge/tr/1950-01/>

¹⁸⁰ United Nations. Human Development Indicators 2001. S.149

2. TÜRKİYE'NİN MUHASEBE İHTİYACI

2.1. Türk Ekonomisinin Son Durumu

Türk ekonomisi, cumhuriyetin ilanı olan 1923'den bu yana, her ne kadar sürekli büyüme göstermişse de, bir türlü gelişmiş ülkeler düzeyine çıkmayı ve istikrarı yakalamayı başaramamıştır. Bunun için Gayri Safi Milli Hasıla rakamlarına bakmak yeterlidir:

Tablo-9 Yıllar İtibari ile Türkiye'ye Ait GSMH Rakamları

Yıllar	Kişi Başına GSMH(\$)	Toplam GSMH(Milyon \$)
1968	542	18,210
1970	519	18,326
1975	1.205	48,281
1980	1.570	69,749
1985	1.356	68,199
1990	2.711	152,393
1991	2.661	152,352
1992	2.757	160,748
1993	3.065	181,994
1994	2.169	131,137
1995	2.794	171,979
1996	2.947	184,724
1997	3.046	194,360
1998	3.171	205,978
1999	2.839	187,664
2000	2.987	201,484
2001	2.143	147,062

Kaynak: DİE

Yukarıdaki tablodan da görüldüğü gibi 1968 yılında yaklaşık 18 Milyar \$ olan Toplam Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH), 1975 yılında 48.2 Milyar \$'a, 1980'de 69.7 Milyar \$'a, 1990'da 152 Milyar \$'a ulaşmıştır. 1993 yılında 160.7 Milyar \$ olarak gerçekleşen GSMH, 1994'de 131 Milyar \$'a düşmüş, 1998 yılında ise en iyi değer olan 205.9 Milyar \$ seviyesine ulaşmıştır. 2001 yılında ise tekrar büyük bir düşüş yaşayarak 90'lı yıllardaki seviyelerinin de altına, 147 Milyar \$ seviyesine inmiştir. Kişi başına GSMH rakamlarına bakıldığında ise, Kişi Başına GSMH'daki artışın Toplam GSMH'daki artışın gerisinde kaldığı görülmektedir. Örneğin 1968 yılında kişi başına GSMH 542 \$ 1980 yılında 1570 \$, 1990 yılında 2711 \$, 1993 3065 \$, 1998 yılında 3171 \$ ve 2001 yılında 2143 \$ olarak gerçekleşmiştir. 1968-2001 yılları arasında Kişi Başına GSMH yaklaşık 3.9 kat artarken, aynı dönemde Toplam GSMH 18.2 Milyar \$'dan 147 Milyar \$'a çıkarak, yaklaşık 8 kat artış göstermiştir.

¹⁸¹ United Nations. Human Development Indicators 2001. s.151.

Türkiye'nin 1968 yılında GSMH içinde tarım %40.1 ile en yüksek payı alırken 2001 yılında bu oran %12.9'a düşmüş, 1968 yılında %17 olan sanayinin payı 2001'de %25.3'e yükselmiştir. Ticaretin payı 1968'de %10.9 iken 2001 yılında %20.9'a çıkmıştır (Tablo-10).

Tablo- 10 Gayri Safi Milli Hasıla İçerisinde Sektörlerin Payı

SEKTÖRLER	1968	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2001
TARIM	40,1	37,3	33,8	26,1	19,7	17,5	15,7	14,1	12,9
SANAYİ	17,0	17,2	17,7	19,3	21,7	25,5	26,3	23,3	25,3
Maden	1,2	1,2	1,0	1,4	1,6	1,6	1,3	1,1	1,2
İmalat	15,2	15,3	15,8	17,1	18,3	22,0	22,6	19,2	20,2
Enerji	0,7	0,7	0,9	0,8	1,8	2,0	2,5	3,0	3,9
İNŞAAT	5,7	5,8	5,3	5,7	5,8	6,3	5,5	5,2	5,1
TİCARET	10,9	11,9	14,5	16,0	19,1	19,1	20,5	20,0	20,9
ULAŞTIRMA	7,4	7,7	8,8	11,1	12,7	11,8	12,6	14,2	15,7
MALİ MÜESSESELER	1,8	2,1	2,0	2,0	2,2	3,2	4,2	3,8	3,7
KONUT	6,2	6,5	5,9	8,2	7,2	3,4	3,2	4,6	4,7
SERBEST.MESLEK VE HİZ.	2,8	2,8	2,6	2,6	2,4	3,7	3,7	3,6	3,7
(-) İZAFİ BANKA HİZMETLERİ	1,1	1,1	1,5	1,6	-0,9	2,5	3,5	3,3	6,4
SEKTÖRLER TOPLAMI	90,8	90,3	89,2	89,4	91,7	87,9	88,2	85,4	85,5
DEVLET HİZ.	6,1	6,9	7,6	8,9	5,1	8,3	8,0	10,1	10,4
KAR AMACI OLM.ÖZEL HİZ.KUR.	0,3	0,3	0,3	0,4	0,4	0,4	0,2	0,4	0,5
İTHALAT VERGİSİ	2,8	2,6	3,0	1,4	2,8	3,4	3,7	4,1	3,6
GSYİH(ALICI FİY.)	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
NET DİŞ AL.FAK.GEL.	0,2	1,1	2,5	1,4	0,7	1,0	1,2	0,8	-1,1
GSMH(ALICI FİY.)	100,2	101,1	102,5	101,4	100,7	101,0	101,2	100,8	98,9

KAYNAK: DİE.YENİ GSMH SERİSİ

Yukarıdaki verilerden, 1968 den bu yana Türkiye GSMH'sı içerisinde tarımın payını azaltarak, sanayi, ticaret ve ulaştırma ağırlıklı bir ekonomik yapıyla hızla gelişmekte olan ülke kulvarından uzaklaşmaya başladığı, ancak GSMH rakamlarında ise aynı ivmeyi yakalayamadığı görülmektedir.

Türkiye'nin GSMH rakamlarında son yıllarda yaşanan bu düşüşün gerisinde 1990'lı yılların başından bu yana istikrarsız, sık sık durgunluk ve küçülmelerle bölünen bir sürece girmiş olmasının büyük etkisi vardır. Kısa vadeli sermaye girişlerine ve yükselen borç stokuna bağlı büyüme stratejisi izlenmesi sonucunda dış şoklara karşı dayanıksız hale gelmiştir. 1997 ve 1998 yıllarında peş peşe yaşanan Asya ve Rusya krizleri sonrasında ekonominin ciddi bir durgunluğa sürüklenmesi ve borçların sürdürülebilirliği konusunda kayda değer endişelerin doğmasıyla, 1999'un Aralık ayında IMF ile Stand-By anlaşması imzalanmıştır. Ancak, Kasım 2000 ve Şubat 2001'de yaşanan kısa vadeli sermaye çıkışı ve bunun sonucunda oluşan finansal krizler sonrasında, IMF desteğinin

artırılmasına karşılık, istikrarın tesis edilememesi ve bankacılık sektöründe küçülme nedeniyle ekonomi ciddi ölçüde daralmıştır. Sonuçta, 2001 yılında GSYİH reel bazda %7,4 küçülmüştür.

Tablo- 11 GSMH ve Sektörel Katma Değerler

(Bir önceki yıla göre % değişim)		
	2000	2001
Tarım	3,9	-6,1
Sanayi		6-7,5
Madencilik	-1,1	-9,6
İmalat	6,4	-8,1
Elektrik,gaz,su	6,5	-3
İnşaat	4,4	-5,9
Ticaret	12	-9,4
Ulaş. ve haberleşme	5,5	-4,9
Mali kuruluşlar	0,9	-9,9
İthalat vergisi	28,1	-25,1
GSYİH	7,4	-7,4
GSMH	6,3	-9,4

Kaynak:DİE

2000 yılında 3.000 \$ civarına tırmanmış olan kişi başına milli gelir, hem ekonomik daralma hem de devalüasyonun etkisiyle 2.160 \$'a kadar gerilemiştir. 2001 yılında GSYİH %7,4 gerilerken, tarım, sanayi ve hizmetler alt sektörlerinde katma değerler sırasıyla %6,1, %7,5 ve %5,8 gerilemiştir. Bu arada, net dış alem faktör gelirlerinin yaşanan krizler sonrasında ciddi oranda azalması nedeniyle GSMH'daki daralma %9,4 gibi daha yüksek bir seviyede gerçekleşmiştir. Ekonomik ve siyasi belirsizlikler, kredi kısıtları ve güven erimesi sonucunda toplam yurtiçi talep %18,4 gibi çok yüksek bir seviyede azalmıştır

IMF ile yapılan anlaşma çerçevesinde istikrarın yeniden sağlanmasına ve bütçe açıklarının kontrol altına alınmasına yönelik izlenen sıkı maliye politikasına paralel olarak kamu tüketim ve yatırım harcamaları, sırasıyla %8,6 ve %22 azalmıştır.

Tablo-12 GSYİH ve Harcama Grupları

	(Bir Önceki Yıla Göre % Değişim)	
	2000	2001
Özel Tüketim Harcamaları	6,2	-9
Devlet Tüketim Harcamaları	7,1	-8,6
G.S. Sabit Sermaye Oluşumu	16,9	-31,7
Kamu Sektörü	19,6	-22
Özel Sektör	16	-35,1
Mal ve Hizmet İhracatı	19,2	7,4
Mal ve Hizmet İthalatı	-25,4	-24,8

Kaynak: DİE

2001 yılında, GSYİH içinde %67'lere varan payıyla en büyük kalem olan özel tüketim ise, yaşanan devalüasyonun etkisiyle oluşan negatif gelir etkisi, azalan tüketici kredileri, düşen reel ücretler ve artan işsizlik nedeniyle bir önceki seneye göre %9 oranında daralmıştır. Bu duruma bağlı olarak, özel tüketim harcamalarının kompozisyonunda da temel tüketim ağırlık kazanmıştır. Ciddi oranda daralan tüketim harcamaları ve yaşanan krizler sonrasında güven ve istikrarın zarar görmesi nedeniyle özel sektör yatırımları %35,1 gibi çok yüksek bir oranda küçülmüştür. Bu durumun oluşmasında, bankacılık sektörünün krizlerden zarar görmesi ve yüksek reel faizler karşısında kredi talebinin azalması da etkili olmuştur.

Kasım krizi sonrasında ise resim hızla değişmiş, ülkeden büyük bir sermaye kaçıışı olmuş ve sonuçta rezervler sadece bir ay içinde 5 milyar \$ erimiştir. Böylece, 11 aylık dönemde resmi rezervler 2,2 milyar \$ tutarında net azalma kaydetmiştir. 2000 yılının Aralık ayına gelindiğinde ise cari açık 710 milyon dolara inmiş, sermaye çıkışları 95 milyon dolarla sınırlı kalmış, buna karşın IMF'ten 2,85 milyar dolarlık kredi girişi yaşanmıştır. Dolayısıyla 2000 yılı resmi rezervlerde 354 milyon dolar artışla, toplam rezervlerde de 3 milyar dolarlık azalışla sonuçlanmıştır. 2001 yılına gelindiğinde 2000 yılındaki tablonun tersi ile karşılaşılmaktadır. Cari açık, fazlaya dönmüş, sermaye girişleri yerine sermaye çıkışları gözlenmiş, rezervlerdeki hızlı erime IMF kredilerindeki artış ile dengelenmiştir.

Yaşanan finansal krizler sonrasında daralan ekonomiye paralel olarak dış ticaret açığı %79 oranında küçülerek 4,8 milyar \$'a gerilemiş ve sonuç olarak 3,3 milyar \$ cari işlemler fazlası verilmiştir. Diğer yandan, azalan güven nedeniyle sermaye tarafında

13,9 milyar \$'lık bir çıkış kaydedilmiş ve 2,3 milyar \$'lık kayıt dışı çıkışla birleşerek, IMF'den toplam 10,2 milyar \$ tutarında kredi kullanılmasına karşın, resmi rezervlerin 2,7 milyar \$ azaldığı izlenmiştir.

Özetlemek gerekirse,

- Türk ekonomisi son yıllarda izlediği borçlanma ile büyüme stratejisinde başarısızlığa uğramış, iç ve dış borçlar ülke için tehlikeli bir düzeye ulaşmıştır,
- Kişi Başına GSMH ve artan işsizlik nedeni ile iç tüketim önemli ölçüde azalmıştır,
- Azalan tüketim talebi ve kredi sıkıntısı karşısında şirketlerin kapasite kullanım oranları düşmüş, stok eritme tercih edilir hale gelmiştir,
- Bir yandan daralan talep, bir yandan da düşük GSMH ve güvensizlik ortamı nedeni ile tasarrufların oluşmaması, yurtiçi yatırımları durma noktasına getirmiştir.

Bu sorunlar karşısında alınacak önlemler ise sınırlıdır. Devletin yüksek borçlarını ödeyebilmesi için gelirlerini arttırması gerekmektedir. Devlet gelirlerinden en önemlisi vergi olduğuna göre, vergi gelirlerini arttırılması öncelik arz etmelidir. Ancak, devletin vergi gelirlerini arttırabilmesi için karşı karşıya olduğu seçenekler de sınırlıdır. Bu seçeneklerin başlıcaları;

- mevcut vergi oranlarının yükseltilmesi ya da
- vergi kaynaklarının arttırılmasıdır.

Vergi kaynaklarının arttırılması ancak yatırımların arttırılması ile mümkündür. Yatırımların artması, işsizliğin azalmasına, GSMH'nın, dolayısı ile talebin artmasına yol açacaktır. Böylece yeni bireysel ve de kurumsal vergi mükellefleri oluşacaktır. Yatırımların gerçekleşebilmesi ise yeterli sermayenin oluşması ile mümkündür. Bu özelliği ile sermaye, ekonomik kalkınma ve büyümede temel unsur olarak ortaya çıkmaktadır.

Ülke ekonomilerinde sermaye oluşumu tasarruflar ve yatırımlar ile gerçekleştirilir. Bir ülkenin sağlıklı şekilde büyümesinde tasarrufların üretime kanalize edilmesi büyük önem taşımaktadır. Tasarrufların üretime dönüşebilmesi için evvela sermaye haline dönüşmesi gerekir. Yetersiz bilginin yol açtığı belirsizlik ortamı özellikle küçük tasarruf

sahiplerinin güvenlerinin sarsılmasına, dolayısı ile sınırlı miktar tasarrufların “yastık altında” atıl kalarak yatırımların durmasına yol açacaktır.

Bir ülkenin tasarruflar yolu ile üretime dönüşecek yeterli sermaye oluşumunu sağlayamaması, ekonomik büyüme ve gelişmenin sürdürülebilirliği için yabancı kaynaklara olan ihtiyacı mecbur kılar. Bir ülkenin yabancı kaynak elde edebilmesi için üç temel kanal vardır:

- 1- Çok uluslu kuruluşlarca organize edilen veya sadece ilgili taraflar arasında gerçekleşen, iki taraflı devletten devlete yardımlar,
- 2- Dünya Bankası ve IMF gibi çok uluslu kuruluşlar tarafından yapılan borçlanma şeklindeki yardımlar,
- 3- Genel olarak ÇUŞ’ler tarafından yapılan “Doğrudan Yabancı Yatırımlar”¹⁸².

Türkiye’nin büyümenin finansmanında yatırımlara yetecek tasarruf miktarını sağlayamadığı, yerli kaynaklardan ziyade, (1) ve (2) numaralı kanallardan elde ettiği yabancı kaynakları yoğun bir biçimde kullanmakta olduğu aşağıdaki tablodan da açıkça görülebilir.

Tablo-13 Yıllar İtibari İle Toplam Dış Borç Yüğü

Yıllar	1950	1960	1970	1980	1985	1990	1991	1992	1993
Toplam Dış Borç(Milyon \$)	373	992	1.929	16.227	25.476	49.035	50.489	55.592	67.356
Yıllar	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	
Toplam Dış Borç(Milyon \$)	65.601	73.278	79.194	84.182	96.313	102.120	118.615	115.110	

Kaynak: DİE

Tablodan da görüleceği gibi Türkiye 1950 yılında 373 Milyon \$ dış borç yükü altındayken, bugün (2001 yılı itibari ile) 115.1 Milyar \$ ‘lık bir borçlanma rakamına ulaşmıştır. Burada ilginç olan nokta Türkiye’nin, tıkanan ekonomiyi açmada yukarıdaki kanallardan (3) numaralı olan “Doğrudan Yabancı Yatırımları” yeterince kullanamıyor olmasıdır. 2000 yılında 118 Milyar \$ dış borcu olan Türkiye, aynı yıl sadece 982 Milyon \$ yabancı sermaye girişini sağlayabilmiştir(Tablo-14).

¹⁸² Mahmood A. Qureshi, “Private Enterprise Accounting and Economic Development in Pakistan”. *International Journal of Accounting*. ss..125-142,(Spring 1974), s.135.

Tablo-14 Yıllar İtibari İle İzin verilen ve Fiilen Gelen Yabancı Sermaye

Yıllar	1950	1960	1970	1980	1985	1986	1987
İzin Verilen Yabancı Sermaye (Milyon \$)	1	10	88	97	235	364	655
Fiilen Gelen Yabancı Sermaye (Milyon \$)	5	24	58	18	99	125	115
Yıllar	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994
İzin Verilen Yabancı Sermaye (Milyon \$)	821	1.512	1.861	1.967	1.820	2.063	1.478
Fiilen Gelen Yabancı Sermaye (Milyon \$)	354	663	684	810	844	636	608
Yıllar	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
İzin Verilen Yabancı Sermaye (Milyon \$)	2.938	3.837	1.678	1.647	1.701	3.060	2.739
Fiilen Gelen Yabancı Sermaye (Milyon \$)	885	722	805	940	783	982	3.266

Kaynak: DİE

(2001 yılındaki 3.2 Milyar \$ tutarındaki Yabancı sermaye girişi, geçmiş yıllarda başvuran, ancak bürokratik işlemlerden dolayı biriken yatırımlardır). Ülkeye yabancı sermaye çekmekteki bu başarısızlığın altında yatan bir çok sebebin içerisinde, yabancı yatırımcının, ihtiyaç duyduğu ve en az kendi ülkesindeki kadar kaliteli, güvenli, zamanlı, doğru ve detaylı bilgiye ulaşmakta yaşadığı güçlükler de yer almaktadır. Bu eksikliğin üzerinde durulması gerekir. Uluslararası bir konferansta, yabancı sermaye için ancak şu şartlar yerine getirildiğinde ideal ortamın oluşacağı ileri sürülmüştür:

- 1- Devletin özel sektörü destekleyici ve teşvik edici bir yaklaşım benimsemesi,
- 2- İşletmeler, vergilendirme, döviz işlemleri ve diğer yatırımları düzenleyecek makul ve mantıklı kanunların olması,
- 3- Güçlü bir muhasebe sistemi ile ehil muhasebe meslek erbabına sahip olunması¹⁸³.

Bütün bu anlatılanlar ışığında, Türkiye'nin ekonomik gelişme ve büyümeyi sürdürebilmesi için;

- tasarruf sahiplerinin güvenini kazanacak ve yurt içi sermaye oluşumunu sağlayacak,
- yerli tasarruf sahibinden yeterince sermaye temin edemeyen yerli şirketlerin dışardan finansman bulmasında yeterli olacak ve yeni finansal tablolar hazırlama sıkıntısına sokmayacak,
- yerli tasarrufların yetmediği ve yabancı yatırımcıya ihtiyaç duyulduğu durumlarda söz konusu yatırımcıların bilgi ihtiyaçlarını karşılayarak ve tereddütlerini gidererek güven verecek,
- ülkeye gelen yabancı sermayenin faaliyetlerini kontrol etmeyi kolaylaştıracak¹⁸⁴,

¹⁸³ Mahmood A. Qureshi, *Ön.ver.*, s.135.

¹⁸⁴ Peavey ve Webster, *Ön.ver.*, s. 31.

- uluslararası kuruluşlardan sağlanan yardımların amacına uygun şekilde kullanıldığını, kredi veren bu kuruluşlara ve kamu oyuna izah ve ispat edebilecek,
- finansal krizleri önleyebilecek bir muhasebeye sahip olması gerekmektedir.

Peki, Türkiye böyle bir muhasebe sistemine sahip midir? Bu noktada, mevcut Türk muhasebe sisteminin yukarıda sıralanan sorunları çözmeye yeterli olup olmadığını değerlendirmek gerekir. Bunun için de Türk muhasebesinin geçişten günümüze aldığı yol ve geldiği noktaya bakmakta fayda vardır.

2.2. Türkiye’de Muhasebenin Durumu

Çalışmanın Üçüncü Bölümünde gelişmekte olan ülkelerin muhasebesi ve muhasebe standartlarının durumu hakkında bilgi verilirken, bir çok gelişmekte olan ülkenin kendilerine özel bir muhasebe sistemine/standartlarına sahip olmaktan ziyade, gelişmiş Avrupa ve/veya Kuzey Amerika ülkelerinin muhasebe sistemlerinin ya da standartlarının aynısı veya büyük ölçüde benzeri bir muhasebe sistemine ya da standardına sahip oldukları söylenmiş ve gelişmekte olan ülkelerin bir başka ülkenin muhasebe sistemini neden seçtiklerini açıklamada da dört teorinin varlığından (Boşluk Teorisi, Doğrudan Yatırım Teorisi, ve Moda Teorisi) bahsedilmiştir. Türkiye’de muhasebenin gelişimine bakıldığında da, gelişmekte olan ülkelerin geneli için yapılan bu değerlendirmenin Türkiye için de geçerli olduğu görülmektedir.

1923 yılında kurulan Türkiye Cumhuriyeti’nde muhasebenin gelişimi ülkenin ekonomik gelişimine paralel bir çizgi izlemektedir. Cumhuriyetin ilk yıllarında Türk muhasebesindeki gelişmeler “Boşluk Teorisi” ile, açıklanabilir. Bu dönem Türkiye’de muhasebeyle ilgili bilgilerin ve yetkili kurumların yetersizliği, Türkiye’yi Batı uygulamalarını kopyalamaya itmiştir. Bu dönemde, Cumhuriyetin Batıdaki uygulamaları kopyalama politikasının ilk ürünü, 1926 yılında Alman Ticaret Kanunu’ndan esinlenerek hazırlanan 865 sayılı Türk Ticaret Kanunu’dur. Bu kanun ile Türk muhasebesinde 1960’lı yıllara dek sürecek Alman etkisi görülmeye başlamıştır. Söz konusu kanunda şirket hesaplarının tutuluş şekli ile karın hesaplanması üzerinde durulmuş, ayrıca hesap dönemleriyle sınırlı olarak envanter çalışmaları, bilanço ve kar-

zarar tablolarının düzenlenmesi gibi hususlar hükme bağlanmıştır¹⁸⁵. Cumhuriyetin kuruluşundan, 1949'da Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Gelir Vergisi Kanununun (GVK) çıkarılmasına kadar olan bu dönem, çift yanlı kayıt yönteminin özümsemesi ve yaygınlaşmasının yaşandığı bir dönemdir¹⁸⁶.

1949 yılından sonraki dönem, muhasebenin, genel kabul gören ilke ve kurallarının belirlenerek, çerçevesinin oluşturulması çabalarının sürdürüldüğü dönem olmuştur¹⁸⁷. Bu dönem "Doğrudan Yatırım Teorisi" ve "Bağımlılık Teorisi" ile açıklanabilir; ülke ekonomisinin dünya ile bütünleşme çabaları ve artan -ABD orijinli- dış yardımlardan dolayı, Türk ekonomisi ve beraberinde Türk muhasebesi, 60'lı yıllardan itibaren Amerika'yı kendisine örnek almıştır. 1949 yılında yapılan vergi reformuna takiben çıkarılan VUK ve GVK'da geçen bazı hükümlerin muhasebe üzerindeki etkileri günümüz muhasebe uygulamalarının temelini atmıştır. VUK hükümleri özel sektör ile kamu sektörünü kapsamı içerisine almış, defter tutma, belgeleme, değerlendirme gibi konularda muhasebeye bir düzen getirmiştir. GVK ile gelir kavramı tanımlanarak, hangi gelirlerin vergilendirileceği hükme bağlanmıştır. Bu özelliği ile **GVK Türkiye'de vergi idaresinin muhasebeyi araç olarak kullanmak istemesinin ilk ciddi girişimi olmuştur**¹⁸⁸. 1957 yılında bir Alman profesör başkanlığında hazırlanan 6752 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), Türk muhasebesinde Alman etkisinde hazırlanan son kanundur. Bu kanun, özellikle anonim şirketlerin muhasebe düzenine getirdiği şekil ve esas zorunlulukları ile VUK, GVK ve aynı dönemde çıkarılan Kurumlar Vergisi Kanunları (KVK) ile birlikte yüzyılın ikinci yarısından günümüze Türk muhasebesini etki altına almışlardır. 1958 yılından itibaren ABD tarafından verilen Marshall yardımları ile Türkiye'nin bu ülkeye yakınlaşmaya başlaması, Türk muhasebe uygulamalarının Amerikan etkisine girmesinin de başlangıcıdır. Aynı zamanda Türkiye'nin planlı gelişim dönemine girdiği bu tarihlerden sonra, Türk muhasebesinde önemli gelişmeler yaşanmıştır. 60'lı yıllar, Türkiye'de planlı ekonomiden serbest piyasa ekonomisine geçilmeye çalışılan yıllardır. Türk muhasebesine 1980'li yılların sonuna kadar, VUK ve diğer vergi mevzuatı ile TTK yön vermiştir. Ancak VUK ile getirilen düzenlemelerin

¹⁸⁵ Nalan Akdoğan ve Hamdi Aydın, **Muhasebe Teorileri** (Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 1987), s.85.

¹⁸⁶ Güvenli, **Ön.vcr.**, s.157.

¹⁸⁷ Aynı, s.157.

¹⁸⁸ Aynı, s.162.

temel amacı vergilendirme işlemine bağlı olduğundan, vergi hukukuna uygun olarak düzenlenen finansal tablo ve raporların belirli bir standart sağladığı ve ilgililere yararlı olacak bilgilerin tamamını sunduğu söylenemez. TTK'da ise temel ilke, ticari işlerin düzenlenmesi olup, ortakların ve üçüncü kişilerin korunması amaçlanmaktadır. TTK'da işletme hesapları ve hesap planına ilişkin yasal düzenlemelere yer verilmemiştir, oysa hazırlanacak finansal tabloların açık ve kolay anlaşılabilir bir biçimde düzenlenmesi için öncelikle hesap planına gereksinme vardır. Yasada hesap planlarına ilişkin hüküm olmaması, doğal olarak, finansal tablo örneklerinin de verilmemesi sonucunu doğurmuştur¹⁸⁹. Bunlara ilaveten, defterlere ve kayıt düzenine, hesap işlerine ve finansal tablolara, değerlendirme prensiplerine, kamuyu aydınlatmaya dönük hükümlerinin yetersiz olması nedeniyle TTK'nun ihtiyaca cevap vermekten uzak olduğu iddia edilmektedir¹⁹⁰. Türk muhasebesini yıllardır yönlendiren bu iki kanunda da kıta Avrupa'sının etkisi, muhasebe uygulamalarının vergiye dönük olması sonucunu doğurmuştur.

80'li yıllarda ise Türkiye hızlı bir büyüme sürecine girmiş, serbest piyasa ekonomisine geçme çabaları hızlanmıştır. Bu dönem Türkiye'si artan faizler ve yüksek enflasyonu gibi sorunlarla tanışmıştır. Faizlerin yüksekliği, Türk şirketlerini halka açılmaya itmeye başlamıştır. Bu yıllarda yaşanan gelişmelerden en dikkat çekenler 1982 yılında çıkarılan Sermaye Piyasası (SP) Kanunu, 1985 yılında yürürlüğe giren Bankalar Kanunu (BK) ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanıp 1992 yılında çıkartılan ve 1994 yılında yürürlüğe giren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'dir.

SP Kanunu'nun, büyük ölçüde Amerikan kanunları ve düzenlemelerinden etkilenmesi ve bu kanun uyarınca oluşturulan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nin Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (Securities Exchange Commission-SEC)'na benzer şekillendirilmesi ve benzer yetkilerle donatılması ve MSUGT'nin temel kavramlarının ve prensiplerinin de büyük ölçüde Amerikan etkisinde kalınarak hazırlanması, bu

¹⁸⁹ Hüseyin S. Tokay, "Türkiye'de Muhasebe Standartları ile İlgili Çalışmalar", Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi. C.4.Sayı:1-2, (1988) s.465

¹⁹⁰ Yavuz Çiftçi, "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çabaları", İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi. C.26.S.2: ss.169-189, (Kasım 1997), s.178.

dönemdeki Amerikan etkisinin açık göstergeleridir¹⁹¹. Bu iki tebliğ, o ana kadar yapılan çalışmaların en kapsamlısıdır ve günümüz Türk muhasebe uygulamalarını düzenlemektedir.

Maliye Bakanlığı(MB)'nın tebliği ile işlemsel, ölçüm ve açıklama alanlarında standart oluşturulmak istense de asıl amacın işlemsel standartlara dönük olan Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı'nın oluşturulması olduğu¹⁹², ölçme, değerlendirme ve açıklama ile ilgili düzenlemelerin kapsamının Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenlemelerine nazaran daha dar kaldığı görülmektedir. Bu durum, MB tebliğince oluşturulan düzenlemeler ile SPK düzenlemelerindeki amaç farklılığından kaynaklanmaktadır. Maliye Bakanlığı mevzuatında amaç, işletmelerin yeknesak bir yöntem kullanmaları ve bu yolla hem işletmelerin faaliyet sonuçlarının daha doğru hesaplanması, hem de devletin vergi ve benzeri alacaklarının saptanmasının doğru yapılmasıdır¹⁹³. Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenlemelerinde temel amaç ise kamuyu aydınlatmaktır. Kurul bu amaçla, muhasebe kayıtlarının nasıl tutulacağına dönük karmaşayı ortadan kaldırmak için "Standart Genel Hesap Planı" oluşturmuştur. Bu hesap planı daha sonra Maliye Bakanlığı'nın tebliği gereğince hazırlanan hesap planına esas teşkil ettiği için, MB'nin hesap planı yürürlüğe girince uygulamadan kaldırılmıştır.

Bütün bu anlatılanları özetlemek gerekirse, Türk muhasebe sisteminin;

- zor, karmaşık ve uygulaması güç olduğu;
- Türkiye'de muhasebenin yatırımcıların bilgi ihtiyacını karşılamaktan ziyade öncelikle devlet tarafından vergi amaçlı kullanıldığı, ardından da işletmeler tarafından, vergisel sorumlulukların tespitinde kullanıldığı;
- öncelikli olarak devlete bilgi üreten mevcut muhasebe uygulamalarına göre hazırlanmış finansal raporların uluslararası geçerliliğe sahip olmadığı;

¹⁹¹ İ.Nasuhi, Bursal, "Recent Changes in the Accounting Profession and Financial Reporting in Turkey", *Advances in International Accounting, Supplement 1*. Eds.:Doupnik, T.S. Zimmerman, V.K., Bailey,A.D. (Stamford, Jai Press, Inc.:1998,ss.207-239).s.209.

¹⁹² Fahir Bilginoğlu, "Muhasebe Hukukumuzun Uluslararası Muhasebe Standartları'na Uyumunda Ulaşılan Düzey ve Ertilenmiş Vergiler". *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*. C:23.Sayı:2: ss.5-15, (Kasım1994), s. 6.

¹⁹³ Yunus Kishali, "SPK ve TMS Hedeflerindeki Farklılıklar ve Bunun Finansal Tablolara Yansımaları". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. MUFAD. Sayı:10: ss. 46-47, (Nisan, 2001),s.46.

görülmektedir. Oysa Türkiye gibi yatırımlar için gerekli sermayeyi oluşturamayan bir ülkenin muhasebeyi bu amaç doğrultusunda daha fazla kullanması, sermayeyi oluşturacak tasarruf sahiplerine doğru ve zamanlı bilgiye dayalı güven ortamını sağlaması gerekmektedir. Bu yapıldığı takdirde finansman sıkıntısı çeken Türk firmalarının sermaye piyasalarından fon temin etmesi ve ihtiyaç duyulan yabancı sermayenin Türkiye'ye gelmesi daha da kolaylaşacaktır.

2.3. Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Durumu

1980'li yıllara kadar Türk muhasebesinin "muhasebe standardı" kavramına pek aşına olmadığı görülür. SPK tebliğlerini dönüm noktası olarak kabul edersek, modern anlamda kamuyu aydınlatmaya dönük muhasebe uygulamalarının Türkiye'deki çok uzun bir geçmişinin olmaması bu durumu açıklamaya yetmektedir. Kimi yazarlar, 1980'li yıllara kadar Türk muhasebesine yön veren kanunlardan (VUK ve TTK) doğan düzenlemeleri "standart" olarak değerlendirmektedirler. Ancak, daha önce de belirtildiği gibi, bu kanunların amacının devletin alacağı verginin tespiti olması, bu kanunlarla oluşturulan muhasebe düzenlemelerinin kamuyu aydınlatma amaçlı muhasebe standardı olmalarını engellemiştir.

Batı ülkelerinde XX. yüzyılın ikinci yarısının başlarına kadar işlemsel muhasebe standartlarının yerleştirilmeye çalışıldığı görülmektedir. Bu işlemsel standartlar, genel hesap planları aracılığı ile hayata geçirilmiştir. Ancak, işlemsel standartları içeren genel hesap planlarında aranan esneklikler sağlanamayınca, Batı ülkeleri, özellikle Amerika ve İngiltere, ihtiyaçlarını karşılamak için muhasebe uygulamalarında ölçme ve açıklamaya dönük standartlar oluşturma eğilimine girmişlerdir. Türkiye'deki gelişmelerin de dünyadaki gelişmelerin hızında olmasa da, benzer şekilde cereyan ettiği görülmektedir. Türkiye'de de evvela işlemsel standartlara dönük çalışmalar yapılmış, daha sonra, özellikle 20. yüzyılın son dönemlerinde, ölçme ve açıklamaya dönük standartlar oluşturulmaya başlanmıştır.

Türkiye'de muhasebe standartları ile ilgili çalışmalar, standart oluşturan bünyenin kökenine göre iki grup altında toplanabilir: "Kamu" kesimine ait kuruluşların yaptığı çalışmalar ve "Özel" kesime ait çalışmalar.

Türkiye’de kamu kesimi tarafından muhasebe uygulamalarının standartlaştırılması ile ilgili çalışmaları yapan kurumların adı ve yaptıkları çalışmalar kronolojik olarak aşağıya çıkarılmıştır:

- 1- 1938-1943 yılları arası. Sümerbank: Türk kamu ve özel kesimine örnek teşkil etmek maksadıyla oluşturulan, Sümerbank için “Hesap Planı”.
- 2- 1950-1963 yılları arası. Türkiye Sınai Kalkınma Bankası: Kredi isteyenlerin düzenleyecekleri bilanço ve kar-zarar tablosuna ilişkin esaslar.
- 3- 1963. Türkiye Bankalar Birliği: Kredi talep edenlerden alınacak “Hesap Vaziyeti Örneği ve Açıklamaları”.
- 4- 1968. Devlet Planlama Teşkilatı, İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu: Kamu İktisadi Teşebbüslerinde uygulanmak üzere hazırlanan “Rapor Sistemi” ve “Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamalar”.
- 5- 1984. Sermaye Piyasası Kurulu(SPK): Kurul kapsamına giren şirketlere dönük “Standart Genel Hesap Planı” ve bu şirketler için “Mali Tablo ve Raporlar”.
- 6- 1985. T.C. Merkez Bankası: “Bankalar İçin Tekdüzen Hesap Planı”.
- 7- 1992. Maliye ve Gümrük Bakanlığı: Bilanço esasına göre defter tutan işletmeler için –istisna işletmeler hariç- “Tekdüzen Hesap Çerçevesi”, “Hesap Planı Açıklamaları”, “Mali Tablolar İlkeleri”, “Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması”.

Türkiye’de özel kesim tarafından yapılan çalışmalar içerisinde en önemlisi Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından oluşturulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)’nin yaptığı çalışmalarıdır. 1994 yılında kurulan TMUDESK bugüne kadar 19 adet muhasebe standardı yayınlamıştır. TMUDESK tarafından oluşturulan standartlarda tamamen IASC tarafından oluşturulan IAS’ları esas alınmıştır. Bu nedenle TMUDESK tarafından oluşturulan standartların da tıpkı IASC tarafından oluşturulan standartlar gibi ölçme ve açıklamaya dönük olduğu görülmektedir. Ancak, TMUDESK’in çalışmaları 2002 yılına kadar sadece akademik ve mesleki camianın iyi niyetli girişimi olmaktan öteye geçememiştir. Bunun en önemli sebebi kurulun ve kurul tarafından oluşturulan standartların yaptırım gücünün olmamasıdır.

18 Aralık 1999 tarihinde Sermaye Piyasası Kanunu'nda yapılan bir değişiklikle kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliğe sahip "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu,TMSK" kurulmuştur. Aslında oluşturulan bu yeni kurul ile yapılmak istenen, TMSK'nin kamulaştırılması, bir başka anlatımla kamu tarafından desteklenerek yaptırım gücüne kavuşturulmasıdır. TMS Kurulu resmi olarak çalışmalarına ancak 8 Mart 2002 tarihinde başlayabilmiştir. Bu kurulun oluşturulması, TMSK'nin sonlandırılmasına yol açmıştır. 2002 yılı itibari ile söz konusu Kurul tarafından henüz somut bir çalışma ortaya çıkmadığı görülmektedir, ancak Kurul'un daha önce TMSK tarafından hazırlanan standartları kabul edeceği tahmin edilmektedir.

Yukarıda sıralanan çalışmalara bakıldığında, Türkiye'de kamu ve özel kesimde yapılan standart oluşturma çalışmalarda çeşitli sorunlar yaşandığı göze çarpmaktadır. Bu iki kesim olaylara farklı yaklaşmakta, sorunlara da farklı çözüm önerileri getirmektedir. Bu farklılığı kamu kesimi çalışmalarının içerisinde de görmek mümkündür. Kamu kesiminde her alana özel çözüm getirilmeye çalışılmıştır (bankacılık, sigortacılık ve halka açık şirketlere ait düzenlemeler). Ancak önemli bir nokta gözden kaçırılmıştır; her bir alan tüm sistemin bir parçasıdır, ayrı ayrı çözümlenmelerden ziyade, sistem bir bütün olarak ele alınmalıdır. Kamu kesimi tarafından 1984 yılına kadar yapılan standart oluşturma çalışmalarının büyük ölçüde işlemsel standartlara dönük olduğu ve genellikle şekil bakımından bir standart oluşturma gayesinin ön plana çıktığı görülmektedir. Bu tarihe kadar yapılan çalışmalar tek tip bilanço ve gelir tablosu ile genel hesap planına ilişkindir. Ölçme ve açıklamaya dönük standart oluşturma çabalarının ancak SPK tebliğleri ile gündeme geldiği görülmektedir. 1992 yılında Maliye Bakanlığının tebliğine kadar ise, yapılan çalışmaların tüm işletmeler için değil belli bir grup işletme için hazırlandığı dikkat çekmektedir. SPK tebliğleri ve Maliye Bakanlığı MSUGT ile yıllardır çözümlenemeyen bir muhasebe sistemi oluşturulması sorunu kısmen çözümlenmiştir. Kısmen çözümlenmiştir, çünkü;

- Maliye Bakanlığı'nın tebliği her ne kadar Türkiye'de bu güne kadar en kapsamlı düzenleme olsa da hala bir grup işletmeyi (mali kesim işletmelerinden olan banka ve sigorta şirketleri, özel finans kurumları, finansal kiralama şirketleri, menkul kıymet yatırım fonları, aracı kurumlar ve yatırım ortaklıkları) kapsamı dışında

bırakmış, SPK tebliğleri ise sadece kendi mevzuatına tabi olan şirketleri kapsamı içine almıştır,

- Bu iki kurum birbirlerini yok sayarak, birbirlerinden bağımsız bir şekilde “muhasabe sistemi” oluşturmaya çalışmışlardır.

Bu iki kurum tarafından getirilen düzenlemeler bazı konularda (Muhasebenin Temel Kavramları, Muhasebe İlkeleri, Muhasebe Politikalarının Açıklanması, Bilanço ve Gelir tablosu Kalemlerine İlişkin Açıklama, Ek Mali Tablolara İlişkin Açıklama, Ortaklıklarca Düzenlenecek Ayrıntılı ve Özet Bilanço Tipleri, Ortaklıklarca Düzenlenecek Ayrıntılı ve Özet Gelir Tablosu Tipleri, Ortaklıklarca Düzenlenecek Ayrıntılı ve Özet Ek Mali Tablo Tipleri) tekrara girmekte, bazı konularda (karşılık giderlerinin hangi hesapta yer alacağı) ise birbirleri ile çelişmektedir.

Bu önemli sorunlara ve karmaşık görüntüye rağmen, Maliye Bakanlığı'nın düzenlemeleri Türk muhasebesinin işlemsel standartlarını, SPK'nın düzenlemeleri ise ölçüm ve açıklama standartlarını oluşturan, bir bütünün iki parçasıdır. Muhasebe sisteminden “bir ülkede belli bir tarihte yürürlükte ve yaygın olan muhasebe uygulamaları” kastedildiğine göre, Türkiye’de yaygın olan uygulamaların Maliye Bakanlığı'nın MSUGT doğrultusunda hazırlanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile SPK'nın muhasebe ile ilgili tebliğleri olduğunu, bu ikisinin, birlikte “Türk muhasebe sistemini” oluşturduğunu söylemek mümkündür.

Böyle bir karmaşa ortamında “Uluslar arası Muhasebe Standartları”nın (IAS), aşağıda sayılan pozitif katkıları ile Türkiye'nin ihtiyaçlarına cevap verebileceği söylenebilir;

- **Muhasebe standartları oluşturma:**

IAS'ların sahip olduğu geniş kapsam, Türkiye'yi standart oluşturma gibi pahalı ve tecrübe isteyen bir yükümlülüğten kurtaracak, Türkiye’de muhasebe alanında yaşanan karmaşaya son verecektir;

- **Uluslar arası kuruluşlardan kredi ve borç talepleri:**

Dünya Bankası (World Bank), Uluslararası Para Fonu (IMF) vs. gibi kuruluşlar, borç/kredi anlaşması yaptıkları ülke ve kuruluşlara IAS'ların kullanımını zorunlu tutmaktadır; Uluslararası Muhasebe Standartları'nın (IAS) kullanımı bu tür uluslararası kuruluşlardan sağlanan kredi ve yardımların amacına uygun kullanıldığı izah etmekte sağlam bir dayanak oluşturacaktır.

- **Ekonomik büyüme ve gelişme için ihtiyaç duyulan yabancı sermaye ve çok uluslu şirketlerin (ÇUŞ) faaliyetleri:**

Yabancı sermaye ve ÇUŞ'lerin genelde Anglo-Saxon orijinlidir ve bu yatırımcılar, ÇUŞ'ler, uluslar arası kuruluşlar ve bir çok batı ülkesi tarafından IAS'ların kabul görmüş durumdadır. Nitekim IAS'ları kullanan GOÜ'lere bakıldığında bu ülkelerde dış ticaret hacminin yüksek olduğu, yabancı sermayeden büyük ölçüde yararlandığı görülmektedir¹⁹⁴. IAS'ların kullanımını yetersiz bilgidен şikayetçi yabancı portföy yatırımcıları ile çok uluslu şirketlerin güvenlerinin kazanılmasına yardım edecektir.

- **Üretim/yatırıma kanalize edilecek sermayenin oluşumu için tasarruf sahipleri ve yatırımcıya güven ortamı oluşturma:**

IAS'lar bireysel yatırımcının bilgi ihtiyacını karşılayacak düzeyde detaylı açıklamalar içermekte ve vergi kaygısı taşımadığı için şirketlerin gerçek performansını daha iyi ortaya koymaktadır. Sermaye talep eden şirketler hakkında tereddütleri olan bireysel yatırımcıların endişelerinin en azından güvenli bilgi sağlanarak giderilmesi Türkiye'nin üretim için ihtiyaç duyduğu tasarrufların yatırımlara kanalize olmasına yardımcı olacaktır.

¹⁹⁴ Naim A. Hassan, **Ön.ver.**, s.65.

3. TÜRKİYE İAS'LARI UYGULAMAK İÇİN İDEAL ÇEVREYE SAHİP Mİ?

Türkiye'nin Uluslararası Muhasebe Standartları'na olan ihtiyacını ortaya koyduktan sonra, Türkiye'nin, bu standartların etkin bir şekilde uygulanabilmesi için Anglo-Saxon ülkelerindeki gibi bir çevreye sahip olup olmadığı tespit etmek için Dördüncü Bölüm'de bahsedilen kriterler (Türkiye'de sermaye piyasasının durumu, Türkiye'de özel sektörün durumu ve Türk işletmelerin mülkiyet yapısı, Türkiye'de bireysel ve kurumsal yatırımcıların durumu) kullanılacaktır.

3.1. Türkiye'de Özel Sektörün Durumu ve İşletme Mülkiyetinin Yapısı

Türkiye Cumhuriyeti kurulduğunda, sanayi kuruluşları yok denecek kadar az ve sermaye birikiminden yoksun, geri kalmış bir ülke konumundaydı. Cumhuriyetin ilk yıllarındaki “siyasi bağımsızlığın iktisadi bağımsızlıkla birleştirilmesi ve Türk girişimcisinin güçlendirilmesi” hedefi daha sonraki dönemlerde de Türk hükümetlerinin temel hedefi olmuş, hazırlanan Kalkınma Planlarında özel sektörün gelişiminin sağlanması hep öncelikler arasında yer almıştır. Cumhuriyetin ilk yıllarında devlet özel girişimi teşvik etmek için yoğun çaba harcamıştır. Bu amaçla yapılanların başında, devlet tekelleri kurarak, daha sonra bunların işletmesini özel sektöre devretmek gelmektedir. Ancak, bu dönemde, devletin en az düzeydeki müdahaleci tutumuna rağmen, özel sektör istenilen gelişmeyi sağlayamamıştır. 1930 yılından sonra tüm dünyada, devletçi, müdahaleci ve korumacı politikalara yönelinmeye başlanmıştır. Türkiye de bu doğrultuda hareket ederek, bunalımdan çıkmak ve iktisadi genişlemeyi sağlamak amacıyla çeşitli tedbirler almıştır. Devletin iktisadi hayata girişi, doğrudan doğruya devlet işletmeciliğine başlaması, 1934-1938 yılları arasında uygulanan Birinci Beş Yıllık Sanayi Planı ile başlamaktadır. Bu plan döneminde, öncelikle, büyük kısmı yabancıların elinde bulunan demiryolları, Tramvay, Tünel Şirketi, Zonguldak Kömür Şirketi, İzmir Telefon Şirketi millileştirilmiş ve kamulaştırılmıştır. II. Dünya Savaşı'nın bitmesi ve tüm dünyada liberal politikaların etkin olmaya başlamasıyla birlikte Türkiye'de de bazı değişiklikler olmaya başlamıştır. Çok partili sisteme geçişle birlikte başlayan liberal akım, 1945-1950 yılları arasında, Türk ekonomisinde devlet müdahaleciliğinin belirli sınırlar içinde tutulması ve daha liberal bir ekonomi uygulanması yolundaki girişimleri ön plana çıkarmıştır. Gerçekten de 1950'den

günümüze yapılan Sabit Sermaye Yatırımları'na bakıldığında hükümetlerin planlarının gerçeğe dönüştüğü görülmektedir (Tablo-15).

Özellikle 1980'li yıllarda Türk ekonomisi önemli bir değişim geçirmiştir. 1980 öncesi dönemde uygulanan ithal ikameci büyüme stratejisi terk edilerek dışarıya açık büyüme stratejisi uygulamaya konulmuştur. Bu dönemde uygulanan büyüme stratejisi, temel olarak, verimlilikte artış sağlamayı ve ekonominin rekabet gücünü arttırmayı amaçlamıştır. Bu çerçevede, piyasa ekonomisinin kurumsallaşması yönünde adımlar atılmıştır. Ekonominin dış rekabete açılması, kamunun doğrudan üretim faaliyetlerinden çekilerek altyapı yatırımlarına yönelmesi ve mali piyasaların serbestleştirilmesi piyasa ekonomisinin kurumsallaşması yönünde atılan başlıca adımlardır.

Tablo- 15 GSMH İçerisinde Kamu ve Özel Sabit Sermaye Yatırımlarının % Payları

Yıllar	Kamu/Toplam	Özel/Toplam	Toplam/GSMH	Kamu/GSMH	Özel/GSMH
1950	38	62	11	4	7
1960	50	50	16	8	8
1970	32	68	22	7	15
1980	40	60	22	9	13
1981	46	54	20	9	11
1982	43	57	19	8	11
1983	43	57	20	9	11
1984	41	59	19	8	11
1985	45	55	20	9	11
1986	45	55	23	10	13
1987	40	60	25	10	15
1988	34	66	26	9	17
1989	33	67	23	8	15
1990	31	69	23	7	16
1991	32	68	24	8	16
1992	31	69	23	7	16
1993	27	73	26	7	19
1994	20	80	24	5	20
1995	17	83	24	4	20
1996	20	80	25	5	20
1997	23	77	26	6	20
1998	26	74	24	6	18
1999	30	70	22	7	16
2000	31	69	23	7	16
2001	31	69	18	6	13

Kaynak: DİE

Günümüz Türkiye'sinde özel sektörün geliştirilmesine dönük çabaların devam ettiği görülmektedir. Nitekim, çeşitli gerekçelerle ekonominin içinde yer alan KİT'lerin özelleştirme çabaları buna en iyi örnektir (**Tablo-16**).

Tablo 16- 1985-2001 Yılları Arası Özelleştirme Gelirleri

Yıllar	1985-89	1990	1991	1992	1993	1994	1995
Net Özelleştirme Gelirleri	136.686	388.966	225.665	284.304	414.048	546.909	763.118
Özelleştirme Giderleri	-58.410	-18.209	-29.342	-126.681	-62.271	-54.539	-317.755
Özelleştirme Gelir-Gider Farkı	78.276	370.756	196.323	157.623	351.778	492.370	445.363
Yıllar	1996	1997	1998	1999	2000	2001	1985-2001
Net Özelleştirme Gelirleri	271.641	363.431	1.020.344	320.328	2.737.789	285.434	7.758.661
Özelleştirme Giderleri	-139.469	-220.004	-665.354	-131.217	-640.200	-268.804	-2.732.256
Özelleştirme Gelir-Gider Farkı	132.172	143.427	354.989	189.110	2.097.589	16.630	5.026.406

Kaynak: ÖİB

Bu çabalar neticesinde KİT'lerin GSMH içerisinde yarattığı katma değer giderek düşmüş (**Tablo-17**), işletmeciler KİT'lerin Türk ekonomisindeki etkisi en az seviyeye inmiştir. Bu noktadan hareketle, Türk ekonomisi için özel sektör ağırlıklı bir ekonomi demek yanlış olmaz.

Tablo- 17 İşletmeciler KİT'lerin GSMH İçerisinde Yarattığı Katma Değer

Yıllar	1980	1983	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992
Katma Değer/GSYİH(%)	6,9	7,2	8,5	8,0	8,0	7,5	7,9	7,0	7,0	7,2
Yıllar	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001 (2)	
Katma Değer/GSYİH(%)	6,5	7,3	5,2	5,4	0,1	0,1	0,1	0,0	0,1	

Kaynak: ÖİB

Türkiye'deki şirket sahipliğinin niteliğine bakıldığında SPK'ya tabii halka açık şirket sayısının 797 olduğu ve bu 797 şirketten sadece 310'unun borsada işlem gördüğü, borsada yer alan şirketlerin hisselerinin de genelde birkaç büyük gücün elinde olduğu göz önünde tutulursa, Türk sermaye şirketlerini, işletme sahiplerinin niteliğine bakımından, BK ve ABD'dekilerin aksine, "içeridekilerin şirketi" olarak adlandırmanın daha doğru olacağı söylenebilir. Bu durum Türkiye'nin tam anlamıyla, Anglo-Saxon ülkeleri gibi sermayeyi tabana yaymayı başaramadığını göstermektedir. Ancak, Türk ekonomisindeki gelişime paralel olarak Türkiye'de işletme mülkiyetinin yapısında da önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Tablo-18'de yıllar itibarıyla Türkiye'de yeni kurulan şirketlere ait bilgiler yer almaktadır.

Tablo 18 1983'den Buyana Türkiye'de Yeni Kurulan ve Kapanan Şirket ve Kooperatifler

YILLAR	Yeni Kurulan KOL. ŞİRKET	Kapanan KOL. ŞİRKET	Net	Yeni Kurulan Komdt. ŞİRKET	Kapanan Komdt. Şirket	Net	Yeni Kurulan Ltd. ŞİRKET	Kapanan Ltd. ŞİRKET	Net	Yeni Kurulan A.Ş.	Kapanan A.Ş.	Net	KOOPERATİFLER	Kapanan KOOP.	Net	TOPLAM Yeni Kurulanlar	TOPLAM Kapananlar	Net	Şirketler-Kooperatifler
	SAYI	SAYI	SAYI	SAYI	SAYI	SAYI	SAYI	SAYI	SAYI	SAYI	SAYI	SAYI	SAYI	SAYI	SAYI	SAYI	SAYI	SAYI	SAYI
1983	946	1.709	-763	101	192	-91	3.422	68	3.354	3.418	10	3.408	543	41	502	8.430	2.020	6.410	5.908
1984	929	1.680	-751	97	168	-71	4.667	131	4.536	3.613	26	3.587	1.959	21	1.938	11.265	2.026	9.239	7.301
1985	989	1.201	-212	98	141	-43	6.004	156	5.848	3.596	41	3.555	3.612	37	3.575	14.299	1.576	12.723	9.148
1986	924	1.180	-256	102	138	-36	6.006	137	5.869	3.526	28	3.498	5.418	13	5.405	15.976	1.499	14.477	9.072
1987	733	827	-94	68	74	-6	8.492	120	8.372	3.892	1	3.891	7.289	2	7.287	20.474	1.024	19.450	12.163
1988	443	747	-304	59	60	-1	11.082	111	10.971	4.215	0	4.215	4.179	0	4.179	1.980	918	1.062	-3.117
1989	369	951	-582	33	91	-58	9.194	228	8.966	2.980	16	2.964	2.306	0	2.306	14.880	1.286	13.594	11.288
1990	409	453	-44	32	55	-23	11.915	104	11.811	3.843	29	3.814	2.500	3	2.497	18.700	644	18.056	15.559
1991	226	156	70	21	26	-5	12.794	32	12.762	2.897	9	2.888	2.004	1	2.003	17.940	264	17.676	15.673
1992	179	190	-11	8	20	-12	21.327	13	21.314	3.664	9	3.655	2.638	0	2.638	27.820	232	27.588	24.950
1993	117	156	-39	18	28	-10	36.436	17	36.419	4.454	17	4.437	2.816	0	2.816	43.840	218	43.622	40.806
1994	67	200	-133	3	18	-15	42.650	256	42.394	3.252	150	3.102	2.601	66	2.535	48.570	690	47.880	45.345
1995	33	114	-81	3	12	-9	49.013	295	48.718	3.699	148	3.551	3.298	26	3.272	48.070	595	47.475	44.203
1996	39	129	-90	5	5	0	50.351	358	49.993	2.637	119	2.518	2.271	20	2.251	55.300	631	54.669	52.418
1997	38	211	-173	1	16	-15	62.013	498	61.515	3.610	219	3.391	2.236	5	2.231	67.898	949	66.949	64.718
1998	54	193	-139	8	12	-4	51.346	1.003	50.343	3.853	367	3.486	2.116	9	2.107	57.377	1.584	55.793	53.686
1999	115	127	-12	5	6	-1	22.898	987	21.911	2.783	275	2.508	1.282	13	1.269	27.083	1.408	25.675	24.406
2000	79	147	-68	5	11	-6	28.382	1.132	27.250	3.534	362	3.172	1.161	35	1.126	33.161	434	32.727	31.601
Toplam	6.689	10.371	-3.682	667	1.073	-406	437.992	5.646	432.346	63.466	1.826	61.640	50.229	292	49.937	533.063	17.998	515.065	465.128

Kaynak: DIE

Yukarıdaki tablodan da görülebileceği gibi 1983-2000 yılında Türkiye’de toplam 465.128 şirket kurulmuştur. Tabloya dikkatli bakıldığında şahıs şirketleri olan kollektif ve komandit şirketlerde, toplam kapanan şirket sayısının, toplam yeni kurulan şirket sayısından fazla olduğu, yeni şirket kurulurken müteşebbislerin genel olarak, sermaye şirketleri formatında olan limited ve anonim şirket yapısını tercih ettiği görülmektedir. Bu rakamlar ışığında Türkiye’de müteşebbislerin sermaye şirketlerinin avantajlarını keşfetmeye başladığı ve klasik aile şirketi anlayışından yavaş yavaş uzaklaştığı sonucuna ulaşılabılır. Buradan çıkarılabilecek bir başka sonuç da Türk ekonomisinde sermaye şirketlerinin büyük rol oynadığıdır. Nitekim Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 2000 yılında yayınladığı “Vergi İstatistikleri”ne¹⁹⁵ ve “1982-91 Yılları Vergi İstatistikleri”ne¹⁹⁶ bakıldığında, 1983 yılında 36.996 olan Kurumlar Vergisi Yükümlüsü sermaye şirketi sayısının 1985 de 43.284’e; 1990’da 100.576’ya; 1995’de 270.574’e, ve 1999’da ise 482.787’ye yükseldiği görülmektedir. 16 yılda yaklaşık 14 kat artan ve yarım milyona ulaşan sermaye şirketi sayısı ile Türk ekonomisinde sermaye şirketlerinin hakim olduğunu söylemek mümkündür. Birleşik Krallıktaki yaklaşık bir milyon, ABD’de ise yaklaşık 3.7 milyon sermaye şirketi ile kıyaslandığında Türkiye’de şirketleşmenin önemli boyutlara ulaştığı söylenebilir.

3.2. Türkiye’de Sermaye Piyasasının Durumu

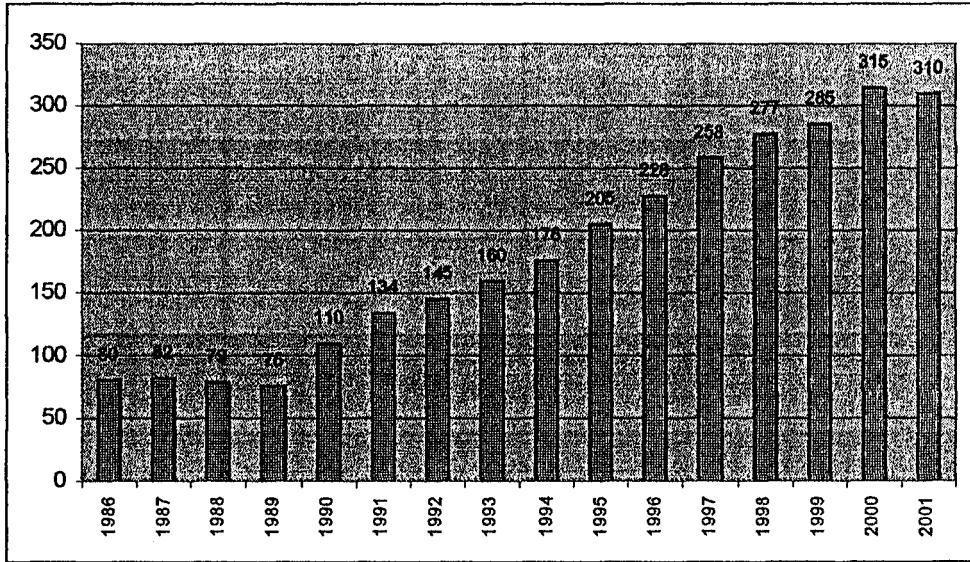
Yakın geçmişe kadar Türk işletmelerinin modern işletmecilikten oldukça uzak bir anlayış ile faaliyetlerini sürdürdükleri söylemek mümkündür. Bu durum, büyük ölçüde Türkiye’nin dışa kapalı ve devlet güdümünde ekonomik politikalar izlemesinden kaynaklanmıştır. Kronik enflasyon, ithalat ve ihracatın sınırlı olması, yüksek gümrük tarifeleri, yerli sanayiciye dönük aşırı korumacılık ve devlet teşvikleri sayesinde Türkiye’deki işletmeler yüksek kar rakamlarına kolaylıkla ulaşabilmişlerdir. Ancak artan küreselleşme baskısı ve dünya ekonomisi ile entegre olmanın kaçınılmazlığının fark edilmesi üzerine Türkiye’nin 1980’li yıllardan itibaren yavaş yavaş planlı ekonomiden serbest piyasa ekonomisine geçmeye çabaladığı görülür. Bu yeni durum Türk işletmelerini küresel rakiplerle karşı karşıya getirmiştir. Rekabetçiliğin artması, Türk işletmelerinde hayatta kalabilmek için modernizasyon ve büyüme kaygılarının

¹⁹⁵ Vergi İstatistikleri 1996-99 (Ankara: Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, 2000).

¹⁹⁶ Vergi İstatistikleri Yıllığı 1982-91 (Ankara: Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, 1992).

oluşmasına yol açmıştır. Bu kaygılar sayesinde Türk işletmeleri modern işletmecilik yöntemleri ile tanışmaya başlamıştır. Bu tarihlere kadar Türkiye’de işletme finansmanında temel olarak, çoğunluğu devlete ait bankalara dayalı kredi yönteminin kullanıldığı görülür. Enflasyon oranının %100'lere dayandığı 1970’li yıllarda Merkez Bankası’nın resmi faiz oranını %12 gibi çok düşük seviyelerde tutması sayesinde, Türk işletmeleri için borçlanma cazip ve yoğun kullanılan bir yöntem haline gelmiştir¹⁹⁷. 1981 yılında yapılan Sermaye Piyasası Kanunu ile Türkiye’de sermaye piyasalarının resmi olarak oluşturulması için yasal altyapı hazırlanmıştır. 1986 yılında İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nın kurulması ile Türk iş çevreleri sermaye piyasalarından yararlanmaya başlamışlardır. 1986’dan bu yana borsa aracılığı ile sermaye piyasasından fon temin etmek isteyen şirket sayısındaki artış, borsanın, banka kredilerine alternatif bir finansman yöntemi olarak kabul gördüğünün ispatıdır (**Grafik-1**).

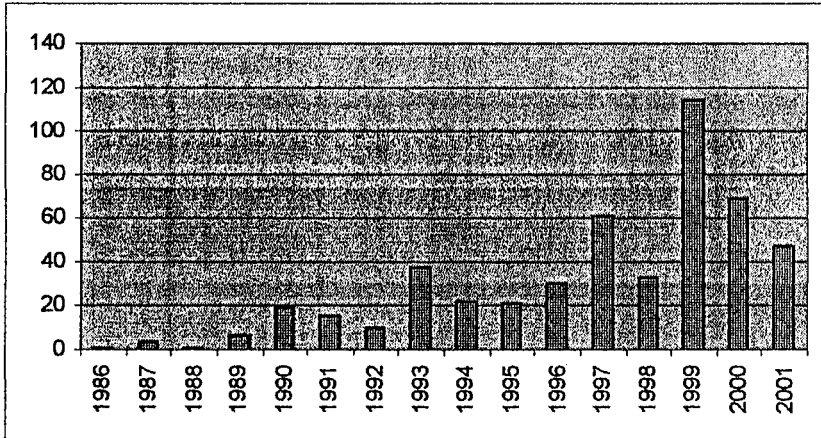
Grafik-1 Yıllar İtibari ile Borsada Yer Alan Şirket Sayıları



Kaynak: İMKB

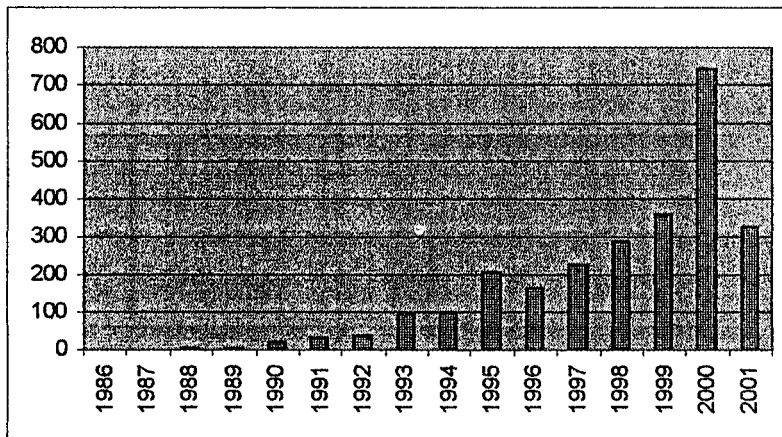
1986’dan bu yana borsada yer alan şirket sayısı yaklaşık 4 kat artmıştır. Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere, 1986 yılında İMKB ilk kurulduğunda sadece 80 olan borsada işlem gören şirket sayısı 2001 yılında 310’a ulaşmıştır. İMKB her ne kadar Amerikan ve İngiliz borsaları gibi temel finansman kaynağı olma noktasına tam anlamı ile ulaşmasa da kısa sürede önemli başarılarla imza atmıştır.

¹⁹⁷ Bursal, Ö.n.ver., s.208.

Grafik- 2 İMKB Şirketlerinin Toplam Piyasa Değerlerindeki Değişim

Kaynak: İMKB

Yukarıdaki grafikte İMKB’de yer alan şirketlerin piyasa değerindeki gelişim görülmektedir. 2000 ve 2001 yıllarında yaşanan krizler öncesinde toplam piyasa değeri 114.3 milyar dolar seviyesine kadar çıkmışken, krizler ile Amerikan dolarının aşırı değerlenmesi sonucu borsa şirketlerinin değeri, önce 2000 yılında 69.5 milyar \$’a, sonra 2001 yılında 47.7 milyar \$’a kadar düşmüştür. Kriz öncesi döneme kadar borsanın günlük işlem hacmi ise sürekli artış göstermiştir. 1999’da 356 milyon dolar olan günlük ortalama işlem hacmi, 2000’de 740 milyona yükselmiş ancak 2001 yılında krizin etkisi ile tekrar düşerek 324 milyon dolar seviyesine gelmiştir.

Grafik 3 İMKB’de Günlük Ortalama İşlem Hacmi

Kaynak: İMKB

Borsada yer alan şirketlerin önemli bir kısmının, birkaç büyük holdinge ait olması ve bu holdinglerin de Türk ekonomisinde kritik rol oynayan başlıca bankaların sahibi olması dikkat çekicidir. Örneğin borsada yer alan 15 şirket (Akbank, Akçansa, Aksigorta, Ak Enerji, Ak Yatırım Ortaklığı, Bossa, Brisa, Çimsa, Kordsa, Mensa, Oysa, Olmuksa, Sabancı Holding, Sasa, Yünsa) Sabancı grubu ile, 16 şirket (Arçelik, Aygaz, Beko, Döktaş, Ford Otosan, İzocam, Kav Danışmanlık, Koç Holding, Maret, Marmaris Altinyunus, Migros, Otokar, Pastavilla, Tat Konserve, Tofaş Oto, Türk Demir Döküm) Koç grubu ile, 8 şirket (Dışbank, Doğan Burda, Doğan Holding, Doğan Yayın Holding, Hürriyet Gazetesi, Milliyet Gazetesi, Milpa, Petrol Ofisi) Doğan grubu ile doğrudan bağlantılıdır. Bunun gibi birkaç büyük banka (Türkiye İş Bankası, Yapı Kredi Bankası, Garanti Bankası) borsada yer alan bir çok şirkete ortaktır. Ayrıca borsanın lokomotif şirketlerinden bir kaçı da (Ereğli Demir Çelik, İzmir Demir Çelik, Petkim, Şekerbank, Türk Hava Yolları) devlete aittir. Bu özelliği ile Türk sermaye piyasasının birkaç büyük gücün daha yoğun kullandığını söylemek yanlış olmaz.

Daha öncede belirtildiği gibi Türkiye’de borçlanmanın ekonomik cazibesi, büyük aileleri kendi bankalarını kurarak kendi şirketlerini finanse etmeye sevk etmiştir. Ancak, bankaların Türkiye’de grup şirketlerini finanse etmekte yoğun olarak kullanılması sonucu mevcut bankacılık sistemi bu yükü daha fazla taşıyamamış ve bu sektörde büyük bir çöküş yaşanmıştır. Bankacılık sektörünün aldığı bu ağır darbe, kriz sonrası ayakta kalan bankaları kredi verme konusunda daha temkinli olmaya sevk etmiştir. Bankacılık sektöründeki sorunlar, kredileri durma noktasına getirmiş ve faizler giderek yükselmeye başlamıştır. Bu durum Türkiye’de borsanın ve sermaye piyasası temelli finansmanın gelişmesi için büyük bir fırsat yaratmıştır.

Aşağıdaki tabloda Türkiye, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri’ne ait bazı veriler karşılaştırılmıştır. Bu tabloya bakıldığında Türk sermaye piyasasının Anglo-Saxon ülkelerine nazaran henüz emekleme döneminde olduğu söylenebilir.

Tablo 19 Türkiye, BK ve ABD’de Borsada Yer Alan Şirketlere Ait Bazı Değerler

	Türkiye	BK	ABD
Borsada Yer Alan Şirket Sayısı (2000)	315	1,945	7,651
Borsa Şirketlerinin Toplam Piyasa Değeri (Milyar \$)(2000)	69	2,933	16,635
T.Piyasa Değerinin GSMH'ya Oranı (%)(1999)	60.7	203.4	181.8

Kaynak: Dünya Bankası. 2001 World Development Indicators.

Tablodan da görüldüğü gibi Birleşik Krallık(BK)'da şirketlerin toplam piyasa değeri GSMH'nın yaklaşık iki katı değerinde, ABD'de ise 1.8 katı değerdedir. Türkiye'de ise borsa şirketlerinin toplam piyasa değeri GSMH'nın %60.7 civarındadır.

Özetlemek gerekirse, Türkiye'de işletme finansmanında "Kredi Temelli" sistemin hakimiyeti bankacılık sisteminde yaşanan son krizler ile büyük ölçüde zayıflamıştır. Bu durum Türkiye'de Sermaye Piyasası Temelli finansmanı, alternatif finansman yöntemi olarak giderek daha fazla ön plana çıkarmıştır.

3.3. Türkiye'de Bireysel ve Kurumsal Yatırımcının Durumu

Yukarıda açıklandığı gibi, yakın geçmişe kadar Kredi Temelli finansman yönteminin hakim olması, Türkiye'deki muhasebe sisteminin uzun süre "içeridekiler" olarak adlandırılan devlet, bankalar, sermayeyi ellerinde bulunduran aileler gibi ilgi gruplarına dönük bilgi üretmesine yol açmıştır. 1980'li yıllarda yapılan kanuni düzenlemeler ve borsanın kuruluşu ile muhasebe bilgisi kullanıcılarının profili de değişmeye başlamıştır. 80 öncesine kadar küçük/büyük Türk tasarruf sahipleri için faiz, altın ve gayri menkulle sınırlı olan tasarruf değerlendirme seçeneklerine 1986'dan itibaren borsa kanalı ile yatırım da eklenmiştir. Böylece Türk ekonomisinde eksikliği hissedilen ve "dışarıdakiler" olarak adlandırılan yerli ve yabancı "bireysel ve kurumsal yatırımcı"ların sistemde yerlerinin alınması sağlanmıştır.

Borsada sadece 310 şirketin yer alması ve borsada yer alan şirketlerin de asıl olarak Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan ve devlete dönük bilgi üreten MSUGT'ne göre kayıtlarını tutmak zorunda olduğu da göz önüne alınırsa, Türkiye'de temel muhasebe bilgisi kullanıcısının devlet olduğu açıkça görülür. Devletin ardından, ikinci temel muhasebe bilgisi kullanıcısının, yine sınırlı sayıda şirketin sermaye piyasasını kullanması ve asıl finansmanın kredi ile yapılmasından dolayı, bankalar olduğu söylenebilir. Konu yatırımcı boyutunda ele alınırsa, borsada yer alan şirketlere kimlerin yatırım yaptığını tespit edilmesi gerekir. Gerek veri yetersizliği, gerekse var olan verilere ulaşmaktaki zorluklardan dolayı Türk yatırımcının profilinin yıllar itibari ile gösterdiği gelişimi tespit etmek güçleşmektedir. Bu nedenle, Türk yatırımcısının profili çıkarılırken son duruma ait verilerden yararlanılacaktır.

Takasbank verilerine göre, 2002 yılı itibari ile Takasbank nezdindeki menkul kıymetlerin toplam değeri 14.34 Milyar \$'dır, yatırımcıların sahip olduğu hisse senetlerinin toplam değeri, 11.16 milyar \$, yatırım fonlarının değeri ise 3.18 Milyar \$'dır. Türk sermaye piyasasında yatırım yapan yatırımcının profilini tespit etmek için, bu 11.1 Milyar \$ değerindeki hisse senedinin kimlerin elinde olduğuna bakmak gerekir. Yatırımcılarla ilgili verilere geçmeden önce hesap sayıları ile ilgili verileri vermek, yatırımcı sayıları ile hesap sayıları arasındaki farkları belirginleştirmek açısından faydalı olacaktır. Aşağıdaki tabloda "Diğer" kategorisi altında, vakıflar, kooperatifler gibi kar amacı gütmeyen kurumlar yer alırken "Tüzel" kategorisi anonim ve limited şirketleri ifade etmektedir.

Tablo-20 Takasbank Nezdindeki Hesaplar

Yatırımcı Kategorisi	Bakiyeli Hesap	Portföy Değeri (milyon \$)	P. Değeri (%)	Bakiyesiz Hesap	Toplam Hesap	Aktif Hesap
Yabancı/Fon	71	2.350	21,60%	135	206	71
Yabancı/Tüzel	418	2.637	24,23%	1.040	1.458	418
Yabancı/Gerçek	4.099	49	0,45%	2.111	6.210	4.099
Yabancı/Diğer	8	59	0,54%	17	25	8
Yerli/Fon	126	133	1,22%	144	270	126
Yerli/Tüzel	2.496	687	6,31%	3.479	5.975	2.496
Yerli/Gerçek	1.131.633	4.555	41,86%	635.178	1.766.811	1.131.633
Yerli/Diğer	188	127	1,17%	69	257	188
Toplam	1.139.039	10.597	97,38%	642.173	1.781.212	1.139.039
İsimsiz Hesaplar	103.754	285	2,62%	118.724	222.478	103.754
Genel Toplam	1.242.793	10.882	100,00%	760.897	2.003.690	1.242.793

Kaynak: Takasbank

Tablodan görüldüğü üzere, 5 Nisan 2002 bakiyeli hesap sayısı 1.24 milyon adettir. Yukarıdaki tabloda yer alan portföy rakamları hisse senetlerini ifade etmektedir. Takasbank nezdindeki toplam hisse senedi miktarı ile kıyaslandığında ortaya çıkan 278 milyon \$'lık fark, henüz yatırımcı hesaplarına dağıtımı yapılmamış ve havuz hesaplarında tutulan bakiyedir.

Tablo-21 Borsa Yatırımcılarına Ait Bazı Bilgiler

Yatırımcı	Adet
Toplam Yatırımcı	1.563.659
Toplam Gerçek Kişi	1.558.353
Toplam Tüzel Kişi	5.306
Yatırımcı	Adet
Toplam Bakiyeli Yatırımcı	1.032.776
Bakiyeli Gerçek Kişi	1.030.569
Bakiyeli Tüzel Kişi	2.207
Portföy Değerleri	Bin\$
Toplam Portföy Değeri	12.564.693,20
Gerçek Kişi Portföy Değeri	4.688.854,60
Tüzel Kişi Portföy Değeri	7.875.838,60
Gerçek Kişi Ortalama Portföy	4,6
Tüzel Kişi Ortalama Portföy	3.568,60

Kaynak: Takasbank

Yukarıdaki tabloda kimlik bilgileri belli olan yatırımcı sayıları ile ilgili veriler yer almaktadır. Hesap sayıları ile yatırımcı sayıları birleştirilirse, toplam 1,78 milyon adet hesabın 1,56 milyon adet yatırımcıya ait olduğu görülmektedir. 1,03 milyon adet yatırımcının ise 1,14 milyon adet bakiyeli hesabı vardır. Yukarıdaki tabloda ayrıca, kimlik bilgileri belli olan yatırımcıların hisse senedi ve yatırım fonu katılım belgelerinin 5 Nisan 2002 tarihi itibarı ile toplam değerleri yer almaktadır. Buradaki portföy değeri Takasbank'ta saklanan toplam menkul kıymetlerin %87,6'sına denk gelmektedir. Diğer bir deyişle, bu bölümdeki analiz, Takasbank'taki toplam menkul kıymetlerin %87,6'sını elinde tutan yatırımcı kitlesinin profiline yöneliktir. Tüzel kişiler toplam portföy değerinin %63'üne sahiptir(7.875.838\$/12.564.693\$). Toplam hisse portföyünün yaklaşık %45'i yabancı fon ve tüzel kişilerdedir. Yerli fonların payı %1,22, yerli tüzel kişilerin payı ise %6,31'dir. Dolayısıyla, yurtiçi kurumsal yatırımcı eksikliğinin boyutu burada çok daha belirgindir.

Portföy büyüklüklerine göre yatırımcılar sıralandığında ilk on yatırımcının 4,4 milyar \$ portföy değeri ile toplam hisse senetlerinin %35'ine sahip olduğu görülmektedir. **İlk on yatırımcının beşi yabancı tüzel kişi, biri yabancı fon, biri yerli tüzel kişi, üçü ise yerli fondur.** İlk on gerçek kişi yatırımcının toplam portföy büyüklüğü 218 milyon \$, ortalama kişi başına portföyü ise 21,8 milyon \$'dır.

Tablo-22 Yatırımcıların Sahip Olduğu Portföy Değerleri

Toplam Yatırımcı Sayısı	P. Değeri(milyon \$)	Toplam P. Değerine Oranı
10	4.403	35,04%
100	7.198	57,29%
1000	8.770	69,80%
10000	10.026	79,80%
100000	11.551	91,93%
500000	12.470	99,25%
1000000	12.565	100,00%
1032776	12.565	100,00%
Gerçek Kişi Yatırımcı Sayısı	P. Değeri(milyon \$)	Toplam P. Değerine Oranı
10	218	4,64%
100	522	11,13%
1.000	1.151	24,56%
10.000	2.205	47,04%
100.000	3.684	78,58%
500.000	4.596	98,01%
1.000.000	4.689	100,00%
1.030.569	4.689	100,00%

Kaynak: Takasbank

Burada tüzel yatırımcının gerçek kişiler karşısındaki büyüklüğü de görülmektedir. Toplam 1,030,569 gerçek kişi yatırımcının sahip olduğu portföy değeri 4,7 milyar \$ iken ilk on tüzel yatırımcının portföy büyüklüğü 4,4 milyar \$'dır.

Portföy büyüklüklerine göre sıralamada 10 milyar TL ve altında portföye sahip olan yatırımcılar sayıca toplam yatırımcıların %60,2'sini oluşturmaktadır. Bununla beraber bu yatırımcılar toplam menkul kıymetlerin %8,6'sına sahiptir. 1 trilyon TL üzerinde portföye sahip olan 738 gerçek ve tüzel kişi ise toplam menkul kıymetlerin %68,5'ine sahiptir. Gerçek kişi yatırımcılarda ise tablo biraz değişmektedir. 10 milyar TL'nin altında portföyü olan yatırımcılar toplamın %60,3'ünü oluştururken, gerçek kişi yatırımcı portföylerinin %22,9'unu ellerinde bulundurmaktadır. 1 trilyon TL'nin üzerinde portföye sahip olan 385 kişi ise toplam bireysel portföylerin %18,1'ini temsil etmektedirler.

Tablo-23 Dilimlere Göre Yatırımcı Portföy Payları

Portföy Değeri (milyar TL)	Toplam Yatırımcı Sayısı	P. Değeri(milyon \$)	PD Payı
0	530.883	0	0,00%
≤ 10	941.304	1.075	8,56%
10-50	74.739	1.145	9,11%
50 - 100	8.983	470	3,74%
100 - 500	6.397	948	7,54%
500 - 1.000	615	322	2,56%
1.000 >	738	8.605	68,49%
Toplam	1.563.659	12.565	100,00%
Portföy Değeri (milyar TL)	Gerçek Kişi Y. Sayısı	P. Değeri(milyon \$)	PD Payı
0	527.784	0	0,00%
≤ 10	940.211	1.074	22,90%
10-50	74.464	1.140	24,30%
50 - 100	8.865	463	9,87%
100 - 500	6.123	895	19,09%
500 - 1.000	521	271	5,78%
1.000 >	385	846	18,05%
Toplam	1.558.353	4.689	100,00%
Portföy Değeri (milyar TL)	Tüzel Kişi Y. Sayısı	P. Değeri(milyon \$)	PD Payı
0	3.099	0	0,00%
≤ 10	1.093	1	0,01%
10-50	275	5	0,06%
50 - 100	118	7	0,09%
100 - 500	274	53	0,67%
500 - 1.000	94	51	0,65%
1.000 >	353	7.759	98,51%
Toplam	5.306	7.876	100,00%

Kaynak: Takasbank

Yukarıda anlatılanlar ışığında Türk yatırımcısı için şu değerlendirmeler yapılabilir: 2001 yılı verilerine göre, İMKB’de 310 şirket yer almaktadır. Yani, Türk yatırımcısı borsada 310 şirkete yatırım yapabilir. Bu şirketlerin hisse senetlerinin borsa dolaşım oranları %1 ile %100 arasında değişmektedir. Bir başka deyişle, borsa yatırımcısı borsada yer alan bu şirketlere en fazla bu dolaşımdaki oran kadar sahip olabilecektir. Bu hisse senetlerinin 2001 yılı itibari ile toplam piyasa değeri 47,7 milyar \$’dır. Takasbank nezdinde yatırımcıların sahip olduğu hisse senetlerinin toplam değeri, 11.16 milyar \$’dır. Yatırımcıların sahip olduğu hisse senedi değeri İMKB şirketlerinin toplam piyasa değerine oranlanırsa, borsada yatırım yapan yatırımcıların bu 310 şirketin yaklaşık yüzde %25’ine sahip olduğu görülmektedir ($11.1/47.7 = 0.23$). Takasbank’da tutulan 11.16 Milyar \$’lık hisse senedi 1.14 milyon yatırımcıya aittir. Yatırımcıların %99.6’sı yerli yatırımcıdır. Yaklaşık bir milyon yerli yatırımcı toplam hisse senetlerinin %65’ine,

yaklaşık 4500 fon ve tüzel kişiden oluşan yabancı yatırımcı toplam hisse senetlerinin %45'ine sahiptir. Tüzel kişiler toplam portföy değerinin %63'üne sahiptir. Fakat, fon ve tüzel kişilerin sahip oldukları portföyün ağırlıklı kısmı yabancı yatırımcılardan kaynaklanmaktadır. Yerli fonların payı %1,22, yerli tüzel kişilerin payı ise %6,31'dir. Toplam yatırımcıların %60,2'si toplam menkul kıymetlerin %8,6'sına sahiptir. 1 trilyon TL üzerinde portföye sahip olan 738 gerçek ve tüzel kişi ise toplam menkul kıymetlerin %68,5'ine sahiptir. Yani Türk sermaye piyasasında yurtiçi kurumsal yatırımcıdan ziyade yabancı kurumsal yatırımcı hakimiyeti vardır. Bir başka deyişle Türkiye'de kurumsal yatırımcı sermaye piyasasına itibar etmemekte, bireysel yatırımcı sayısı her ne kadar çok görünse de bu yatırımcılar sermaye piyasasını etkileme gücünden hayli uzakta görünmektedir.

4. DEĞERLENDİRME: ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI (IAS)'NIN GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDE VE TÜRKİYE'DE UYGULANABİLİRLİĞİ

Çalışmanın Dördüncü ve Beşinci Bölümlerinde sırasıyla Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS)'nın Gelişmekte Olan Ülkelerde ve Türkiye'de uygulanabilirliği ele alınmıştır. Bu yapılırken Uluslararası Muhasebe Standartları'nın amaçları ve özellikleri yakından incelenmiş ve IASC tarafından oluşturulan bu standartların büyük ölçüde İngiliz ve Amerikan muhasebe standartlarından türetildiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç, Uluslararası Muhasebe Standartları için en ideal çevrenin tespitinde bu iki ülkedeki muhasebe çevrelerinin özelliklerinin ortaya konulması gerektirmiştir. Birleşik Krallık ve ABD'deki muhasebe çevreleri incelenirken de söz konusu ülkelerdeki özel sektörün durumu ve işletme mülkiyetinin yapısı, işletme finansmanında kullanılan yöntem, muhasebe bilgisi kullanıcılarının özellikleri gibi üç temel kriter esas alınmıştır. Bu üç kriterin esas alınma sebebi, bu üç kriterin ülke muhasebelerinin farklılaşmalarında en fazla etkiye sahip olduğunun araştırmacılar tarafından ortaya konulmasıdır. Bu üç kriter doğrultusunda;

- Anglo-Saxon ülke ekonomilerinin özel sektör hakimiyetinde olduğu ve mülkiyeti geniş tabana yayılmış sermaye şirketlerinin ekonomide büyük rol oynadığı,

- bu ülkelerde işletmelerin dış finansmanda öz varlığa dayalı finansman yöntemini kullandığı ve bunu da sermaye piyasaları aracılığı ile yerine getirdiği,
- “dışarıdakiler” olarak adlandırılan bireysel ve kurumsal yatırımcıların muhasebenin ürettiği bilginin temel kullanıcısı olduğu dolayısı ile IAS’ların bir ülkede ideal biçimde uygulanabilmesi için söz konusu ülkenin bu şartları taşıması gerektiği şeklinde bir değerlendirme yapılmıştır.

Buna göre, “IAS’lar ve Gelişmekte Olan Ülkeler” hakkında şu yorumlar yapılabilir:

▪ IAS’lar merkezi planlama ile yönetilen, ekonomide kamu sektörünün ağırlıkta olduğu gelişmekte olan ülkeler için uygun değildir, çünkü bu tür ülkeler IAS tarzı bir muhasebe sistemine ihtiyaç duymamaktadırlar, bu nedenle IAS’lar bu ülkelerde uygulanamaz,

▪ IAS’lar ekonomide özel sektörün hakim olduğu, işletme finansmanında bankalar ve kredi kuruluşlarınca sağlanan kredilerin ağırlıklı olarak kullanıldığı, dolayısı ile muhasebe bilgisi kullanıcılarının temel olarak banka ve kredi kuruluşları olduğu, muhasebe uygulamalarının devlet tarafından düzenlendiği gelişmekte olan ülkeler için göreceli olarak uygun değildir; bu ülkelerde muhasebe bilgisinin temel kullanıcıları ihtiyaç duydukları bilgiyi zaten direkt olarak şirketlerden elde ettikleri ve IAS tarzı muhasebe sistemine ihtiyaç duyan kesimin azınlıkta kalması nedeniyle IAS’ların bu ülkelerde uygulanması oldukça güçtür,

▪ IAS’lar ekonomide özel sektörün hakim olduğu, sermaye piyasalarına (özellikle borsaya) sahip, işletme finansmanında bankalardan ve kredi kuruluşlarından sağlanan kredilerden ziyade öz varlık finansmanı olan-hisse senedi satışı ile finansmanın tercih edildiği, dolayısı ile muhasebe bilgisi kullanıcılarının temel olarak bireysel ve kurumsal yatırımcılar olduğu gelişmekte olan ülkelere daha uygundur ve bu ülkelerde uygulanması daha kolaydır, çünkü bu ülkelerde bireysel ve kurumsal yatırımcılar işletmeler hakkındaki bilgiye sadece finansal raporlar aracılığı ile ulaşabilmekte, bu nedenle IAS tarzı muhasebeye daha fazla ihtiyaç duymaktadır.

Çalışmanın Beşinci Bölümünde öncelikle Türkiye’nin uluslararası muhasebe standartlarına ihtiyaç duyup duymadığı incelenmiş, Türkiye’nin IAS’ları kullanarak ekonomik gelişmede avantaj sağlayabileceği sonucuna varılmıştır. IAS’lara duyulan

ihtiyaç tespit edildikten sonra Türkiye’de IAS’ların etkin bir şekilde kullanımı için ideal ortamın olup olmadığı ele alınmıştır. Bu değerlendirme sonucunda Türkiye’de;

- 1- Özel sektörün ekonomiye hakim olduğu,
- 2- Limited ve Anonim Şirket tarzı şirketleşmenin yaygın olduğu,
- 3- Mülkiyeti geniş tabana yayılı halka açık şirket sayısının göreceli olarak az olduğu, bir başka deyişle sermayenin tabana tam anlamı ile yayılamadığı,
- 4- İşletme finansmanında sermaye piyasalarının, özellikle de borsanın alternatif finansman kaynağı olarak ortaya çıkmasına rağmen, hala bankalardan ve kredi kuruluşlarından sağlanan kredilerin ağırlıklı olarak kullanıldığı,
- 5- Kurumsal yatırımcının sermaye piyasasına itibar etmediği, bireysel yatırımcıların ise sayı bakımından her ne kadar çok görünseler de sermaye piyasasını etkileme gücünden hayli uzakta olduğu tespit edilmiştir.

Buna göre Türkiye’nin IAS’lar için tam anlamı ile ideal ortama sahip olduğu, dolayısı ile IAS’ların Türkiye’de rahatlıkla uygulanabileceği söylenemez. Ancak, benzer şekilde IAS’ların Türkiye’de uygulanamayacağını söylemek de tam anlamı ile doğru olmaz. IAS’ları uygulamak için Türkiye’nin önünde çeşitli seçenekler mevcuttur. Bunlardan biri, IAS tarzı muhasebeye olan talebin oluşmasını, yani bireysel ve kurumsal yatırımcıların çoğalmasını ve işletme finansmanında sermaye piyasasının kullanımının yayılmasını beklemektir. Bir başka seçenek ise, IAS’ları uygulamaya sokarak veya mevcut muhasebe uygulamalarını IAS’lara yaklaştırarak bireysel ve kurumsal yatırımcının çoğalması ve sermaye piyasalarından daha fazla yararlanması için ideal ortamı oluşturmaktır. Bu seçeneklerden hangisinin izleneceği Türkiye’nin önceliklerinin neler olduğunun tespitiyle doğru orantılıdır. Bu seçeneklerden birine karar verilirken;

- Uluslararası Muhasebe Standartlarını uygulamanın Türkiye’nin bütün muhasebe sorunlarına çözüm getirmeyeceği,
- Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye’nin ekonomik gelişimini tek başına sağlamayacağı, sadece kolaylaştırıcı bir etken olacağı unutulmamalıdır.

ALTINCI BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ TÜRKİYE'DE KABUL GÖRMÜŞLÜĞÜ: SERMAYE PİYASASINDA BAĞIMSIZ DENETİMLE YETKİLİ KURULUŞLAR ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bir önceki bölümünde Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Türkiye'de uygulanabilirliği sorgulanmış ve çeşitli tespitlerde bulunulmuştu. Bu bölümde ise, Türk sermaye piyasasında denetimle yetkili kuruluşlara uygulanan anketin sonuçları değerlendirilecektir.

1. ANKETİN AMACI VE KAPSAMI

1.1. Anketin Amacı

Sermaye piyasasında denetimle yetkili şirketlerin cevaplamaları için düzenlenen bu anket ile aşağıda sıralanan alt amaçlar gerçekleştirilmek istenmiştir;

- Meslek erbabının Türk muhasebe sistemi ve uygulamaları hakkında görüşlerini almak,
- IASC tarafından hazırlanan Uluslararası Muhasebe Standartlarının meslek erbabı tarafından kabul görmüşlüğünü tespit etmek,
- Türk işletmelerinin Uluslararası Muhasebe Standartlarına karşı yaklaşımlarını tespit etmek,
- Uluslararası Muhasebe Standartlarını kullanan Türk işletmelerinin profilini çıkarmak.

1.2. Anketin Kapsamı

Anket SPK tarafından sermaye piyasasında denetimle yetkili kılınmış ve SPK'nın web sayfasında ilan edilen denetim şirketlerine uygulanmak üzere hazırlanmıştır. SPK'nın web sayfasında 30 Aralık 2002 tarihi itibari ile toplam 76

şirketin adı listelenmiştir²⁰². Ancak bu 76 şirketten ikisi ile irtibat kurulamamış dolayısı ile anket kapsamından çıkarılmıştır. Geriye kalan 74 şirket içerisinde Işık Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş ile BKR Kaynak Yeminli Müşavirlik A.Ş'nin, Denetim Serbest Mali Müşavirlik A.Ş. ile DRT Denetim Revizyon Tasdik Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.'nin aynı çatı altında faaliyet gösteren şirketler olduğu tespit edilmiş, dolayısı ile anketin uygulanacağı denetim şirketi sayısı 72 olarak tespit edilmiştir. Coğrafi olarak bakıldığında bu 72 şirketin 46'sının İstanbul'da, 18'inin Ankara'da, 4'ünün İzmir'de, 3'ünün Bursa'da, 1'inin ise Antalya'da faaliyet gösterdiği görülmektedir. Anket yollanmadan önce söz konusu şirketler teker teker telefonla aranarak anket için izin talep edilmiştir. Alınan izne müteakip, anket Ankara'da yer alan denetim şirketlerine elden teslim edilmiş, diğer şehirlerdeki şirketlere ise şirketlerin talepleri doğrultusunda faks, posta ve e-mail vasıtalarında biri kullanılarak ulaştırılmıştır. Anket formlarının muhataplarına ulaştığını teyit etmek için elden teslim alan şirketler haricindeki şirketler telefonla aranmıştır. Elden takibi yapılan anketlerde geri dönüş oranı hayli yüksek olmasına rağmen (18 şirketin 10'u, $10/18 = \%55$), diğer iletişim vasıtaları ile yollanan anketlerde geri dönüş oranı göreceli olarak düşük kalmıştır ($18/54 = \%33$). Cevap alınan anket sayısı 28'dir. Anket gurubuna oranlandığında anket geri dönüş (cevaplanma) oranının yaklaşık $\%39$ olduğu görülmektedir ($28/72 = \%38,888$). Her bir denetim şirketi ile birer haftalık aralıklarla hatırlatma maksatlı, ortalama 4 telefon görüşmesi yapılmıştır. Anketlerin 7 adedi elden teslim edilir edilmez muhatabı tarafından doldurulmuş, 5 adedi ilk hatırlatmadan sonra, 10 adedi ikinci hatırlatmadan sonra, 4 adedi üçüncü hatırlatmadan sonra, 2 adedi ise dördüncü hatırlatmadan sonra cevaplandırılmıştır. Üçüncü ve dördüncü hatırlatma görüşmelerinden sonra etkinin azaldığı görülmüş, bunun üzerine hatırlatma amaçlı iletişimden vazgeçilmiştir. İllere göre anket dönüş oranları Antalya $0/1 = \%0$, Ankara $10/18 = \%55$, Bursa $2/3 = \%66$, İstanbul $15/46 = \%32$, İzmir $1/4 = \%25$ olarak gerçekleşmiştir. Bu oranlar ile anketin denetim şirketlerinin genel eğilimlerini yansıtmada yeterli orana ulaştığı tahmin edilmektedir.

²⁰² Ek 3 "Sermaye Piyasasında Denetimle Yctkili Şirketlerin İsim ve Adresleri"

2. ANKETE KATILAN DENETİM ŞİRKETLERİNE AİT BİLGİLER

Tablo 24 ve 25’de ankete katılan denetim şirketlerinin faaliyet sürelerine ilişkin bilgiler yer almaktadır. Tablo 24’de ankete cevap veren şirketlerin 1 ila 21 yıl arasında değişen sürede faaliyette oldukları, ortalama faaliyet sürelerinin ise 8.89 yıl olduğu görülmektedir. Tablo 25’de ise ankete cevap veren şirketlerin %75’i 5 yıl ve üzeri süredir, %36’sının 10 yıl ve üzeri süredir faaliyette olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 24 Ankete Katılan Şirketlere Ait İstatistik Bilgiler

Yıl		
N	Geçerli	28
	Eksik/Geçersiz	0
Ortalama		8,89
Medyan		8,5
Mod		7
Range		20
Minimum		1
Maximum		21

Tablo 25 Denetim Şirketlerinin Faaliyet Süreleri

Yıl				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli 1	1	3,6	3,6	3,6
2	4	14,3	14,3	17,9
5	1	3,6	3,6	21,4
6	1	3,6	3,6	25
7	5	17,9	17,9	42,9
8	2	7,1	7,1	50
9	4	14,3	14,3	64,3
10	1	3,6	3,6	67,9
11	2	7,1	7,1	75
12	1	3,6	3,6	78,6
13	1	3,6	3,6	82,1
14	1	3,6	3,6	85,7
15	2	7,1	7,1	92,9
20	1	3,6	3,6	96,4
21	1	3,6	3,6	100
Toplam	28	100	100	

Ankete katılan denetim şirketlerinin 26’sı şirketteki mesleki personel sayısının sorulduğu soruya cevap vermiştir. Alınan cevaplara bakıldığında iki büyük denetim şirketinin 130 ve 500 çalışana sahip olduğu, bunlar dışında kalan denetim şirketlerinde çalışan sayısının 6 ile 60 arasında değiştiği, ortalama olarak da 13 mesleki personel ile faaliyetlerini sürdürdükleri görülmektedir (Tablo26).

Tablo 26 Denetim Şirketlerinin Mesleki Personel Sayılarına İlişkin İstatistikî Bilgiler

Çalışan Sayısı		
N	Geçerli	24
	Eksik/Geçersiz	4
Ortalama		13,04
Medyan		9
Mod		6
Range		54
Minimum		6
Maximum		60

Ankete cevap veren şirketlerdeki çalışan sayılarına ait detaylı bilgiler Tablo 27’de sunulmuştur. Tablodan da görüleceği üzere, 10 kişi ve altında mesleki personel ile faaliyetlerini yürüten denetim şirketleri, ankete cevap verenlerin yaklaşık %45’ini oluşturmaktadır. Ankete cevap veren şirketlerde 50 ve üstü çalışana sahip şirket sayısının sadece 3 olması ve bunun örnek grubun yaklaşık %11’ine tekabül etmesi Türkiye’deki denetim şirketlerinin ufak çaplı, kurumsallaşamamış şirketler olduğunu göstermektedir.

Tablo 27 Ankete Katılan Denetim Şirketlerinin Mesleki Personel Sayıları

Çalışan Sayısı					
		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	6	5	17,9	20,8	20,8
	7	2	7,1	8,3	29,2
	8	3	10,7	12,5	41,7
	9	3	10,7	12,5	54,2
	10	2	7,1	8,3	62,5
	11	1	3,6	4,2	66,7
	12	3	10,7	12,5	79,2
	18	2	7,1	8,3	87,5
	20	1	3,6	4,2	91,7
	35	1	3,6	4,2	95,8
	60	1	3,6	4,2	100
	Toplam	24	85,7	100	
Eksik/Geçersiz	0	2	7,1		
	130	1	3,6		
	500	1	3,6		
	Toplam	4	14,3		
Toplam		28	100		

Ankete cevap veren şirketlerin hepsinin çalışma konuları hakkında bilgi verdikleri görülmüştür. 28 şirketten 21’i hem denetim hem danışmanlık alanlarında faaliyet göstermekte, 6’sı sadece denetim faaliyetinde, 1’i ise sadece danışmanlık faaliyetinde bulunmaktadır. Şirketlerin denetim konusunda çalışma ağırlıklarının %5 ile %100

arasında değiştiği ve ortalama olarak %59.96 oranında denetim konusu ile ilgilendikleri; danışmanlık alanında çalışma ağırlıklarının ise %2 ile %100 arasında değiştiği ve ortalama olarak %50.27 oranında danışmanlık konusu ile ilgilendikleri görülmektedir (Tablo 28,29,30). Ankete cevap veren şirketlerin 7’si %1 ile %20 oranında ‘‘Diğer’’ olarak adlandırdıkları faaliyetlerde bulunmaktadırlar (Tablo 31). Ancak şirketler ‘‘Diğer’’den ne kastettikleri hakkında bilgi vermemişlerdir. Tablo32’de şirketlerin denetim ve danışmanlık konularında ağırlıklı çalışma oranları karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

Tablo 28 şirketlerin alışma Konularına İlişkin İstatistiki Bilgiler

Çalışma Konusu (Denetim)			alışma Konusu (Danışmanlık)		
N	Geçerli	27	N	Geçerli	22
	Eksik/Geçersiz	1		Eksik/Geçersiz	6
Ortalama		59,96	Ortalama		50,27
Medyan		50	Medyan		50
Mod		100	Mod		50
Std. Sapma		32,16	Std. Sapma		27,2
Range		95	Range		98
Minimum		5	Minimum		2
Maximum		100	Maximum		100

Tablo 29 şirketlerin alışma Konusu (Denetim -%)

Çalışma Konusu (Denetim)		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	5	2	7,1	7,4	7,4
	15	1	3,6	3,7	11,1
	30	4	14,3	14,8	25,9
	40	2	7,1	7,4	33,3
	50	5	17,9	18,5	51,9
	52	1	3,6	3,7	55,6
	55	1	3,6	3,7	59,3
	70	1	3,6	3,7	63
	85	1	3,6	3,7	66,7
	90	1	3,6	3,7	70,4
	95	1	3,6	3,7	74,1
	97	1	3,6	3,7	77,8
	100	6	21,4	22,2	100
	Toplam	27	96,4	100	
Eksik/Geçersiz	0	1	3,6		
Toplam		28	100		

Tablo 30 Şirketlerin Çalışma Konusu (Danışmanlık -%)

Çalışma Konusu (Danışmanlık)		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	2	1	3,6	4,5	4,5
	5	1	3,6	4,5	9,1
	10	1	3,6	4,5	13,6
	15	1	3,6	4,5	18,2
	30	1	3,6	4,5	22,7
	40	1	3,6	4,5	27,3
	44	1	3,6	4,5	31,8
	50	8	28,6	36,4	68,2
	60	1	3,6	4,5	72,7
	70	3	10,7	13,6	86,4
	95	2	7,1	9,1	95,5
	100	1	3,6	4,5	100
	Toplam	22	78,6	100	
Eksik/Geçersiz	0	6	21,4		
Toplam		28	100		

Tablo 31 Şirketlerin Çalışma Konusu (Diğer)

Çalışma Konusu (Diğer)		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1	1	3,6	14,3	14,3
	4	1	3,6	14,3	28,6
	5	1	3,6	14,3	42,9
	10	1	3,6	14,3	57,1
	15	1	3,6	14,3	71,4
	20	2	7,1	28,6	100
	Toplam	7	25	100	
Eksik/Geçersiz	0	21	75		
Toplam		28	100		

Tablo 32 Şirketlerin Çalışma Konuları (Karşılaştırmalı)

Çalışma Konusu (Denetim) * Çalışma Konusu (Danışmanlık) Crosstabulation

Çalışma Konusu (Denetim)	Çalışma Konusu (Danışmanlık)											Toplam
	2	5	10	15	30	40	44	50	60	70	95	
5											2	2
15										1		1
30								2		2		4
40							1	1				2
50							5					5
52						1						1
55						1						1
70				1								1
85				1								1
90			1									1
95		1										1
97	1											1
Toplam	1	1	1	1	1	1	1	8	1	3	2	21

Denetim faaliyetinde bulunan şirketlerin hangi konuda denetim yaptıklarına ilişkin bilgiler Tablo 33'de, detay bilgiler ise Tablo 34'de sunulmuştur. Buna göre, şirketlerin

13'ü veya %46.4'ü sadece SPK kapsamında denetim yapmakta, 1'i veya %3.6'sı sadece IAS kapsamında, 13'ü veya %46.4'ü ise hem SPK hem de IAS'a uygunluk denetimlerini yapmaktadır. Buradan, ankete cevap veren Türk denetim şirketlerinin yarısının (14 cevap veya %50) IAS denetimi ile ilgilendiği ve IAS'ların büyük ölçüde benimsediği, bu standartlara uygun denetim yapacak düzeyde bilgi sahibi olduğu sonucuna varılabilir.

Tablo 33 Şirketlerin Çalışma Konusu (Denetim Türü)

Çalışma Konusu (Denetim Türü)		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 SPK Denetimi	13	46,4	48,1	48,1
	2 IAS Denetimi	1	3,6	3,7	51,9
	3 SPK ve IAS Denetimi	13	46,4	48,1	100
	Toplam	27	96,4	100	
Eksik/Geçersiz	0	1	3,6		
Toplam		28	100		

Tablo 34 Şirketlerin Çalışma Konusu (Denetim Türü- Detay)

Çalışma Konusu (Denetim) * Çalışma Konusu (Denetim Türü) Crosstabulation

Çalışma Konusu (Denetim)	%	Çalışma Konusu Denetim			Toplam
		1 SPK Denetimi	2 IAS Denetimi	3 SPK ve IAS Denetimi	
5		1	1		2
15				1	1
30		2		2	4
40				2	2
50		4		1	5
52				1	1
55				1	1
70				1	1
85		1			1
90				1	1
95		1			1
97				1	1
100		4		2	6
Toplam		13	1	13	27

Şirketlerin danışmanlık alanında özellikle hangi konularda danışmanlık yaptıklarına ilişkin bilgiler ise Tablo 35'de sunulmuştur. Tablodan da görüleceği üzere, danışmanlık yaptıklarını bildiren 22 şirketin en çok vergi danışmanlığı yaptıkları (%64.3) anlaşılmaktadır. Yeminli Mali Müşavirlik tasdikinin ise %57.1 ile ikinci sırada, muhasebe danışmanlığının ise %46.4 ile üçüncü sırada geldiği görülmektedir. Yönetim danışmanlığı ise %25 ile son sırada yer almaktadır.

Tablo 35 Şirketlerin Çalışma Konusu (Danışmanlık Türü)

Vergi Danışmanlığı		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	0	10	35,7	35,7	35,7
	1 evet	18	64,3	64,3	100
	Toplam	28	100	100	
YMM Tasdiki		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	0	12	42,9	42,9	42,9
	1 evet	16	57,1	57,1	100
	Toplam	28	100	100	
Yönetim Danışmanlığı		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	0	21	75	75	75
	1 evet	7	25	25	100
	Toplam	28	100	100	
Muhasebe Danışmanlığı		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	0	15	53,6	53,6	53,6
	1 evet	13	46,4	46,4	100
	Toplam	28	100	100	

Denetim şirketlerinin danışmanlık başlığı altında hangi danışmanlıkları yaptıklarına ilişkin detaylı bilgiler Tablo 36 ve Tablo 37’de verilmiştir. Tablo 36’den de görüleceği gibi, sadece YMM tasdiki yapan 2 şirket, sadece muhasebe danışmanlığı yapan 2 şirket haricinde, denetim şirketlerinin en az iki alanda danışmanlık hizmeti verdiği görülmektedir. Tablo 37 ise daha detaylı bilgi vermektedir; örneğin danışmanlık alanında %50 ağırlıklı çalıştığını söyleyen 8 şirketten bir tanesi muhasebe danışmanlığı, iki tanesi vergi danışmanlığı ve YMM tasdiki, iki tanesi vergi ve yönetim danışmanlığı ile YMM tasdikini yapmakta, üç tanesi ise vergi, yönetim, muhasebe danışmanlığı ve YMM tasdiki’nin her birini yapmaktadır.

Tablo 36 Şirketlerin Çalışma Konusu (Danışmanlık Türü-Detay I)

Çalışma Konusu (Danışmanlık Türü)				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli 0	6	21,4	21,4	21,4
YMM Tasdiki	2	7,1	7,1	28,6
Muhasebe Danışmanlığı	2	7,1	7,1	35,7
Vergi+YMM	6	21,4	21,4	57,1
Vergi+ Muh.Dan.	2	7,1	7,1	64,3
Vergi+YMM+Yön.Dan.	1	3,6	3,6	67,9
Vergi+YMM+Yön.Dan.+Muh.Dan.	4	14,3	14,3	82,1
Vergi+YMM+Muh.Dan	3	10,7	10,7	92,9
Vergi+Yön.Dan.+Muh.Dan.	2	7,1	7,1	100
Toplam	28	100	100	

Tablo 37 Şirketlerin Çalışma Konusu (Danışmanlık Türü- Detay II)

Çalışma Konusu (Danışmanlık) * Çalışma Konusu Danışmanlık Türü Crosstabulation

Count

	%	Çalışma Konusu Danışmanlık Türü							Toplam	
		YMM Tasdiki	Muh. Dan.	Vergi+YMM	Vergi+Muh.Dan.	Vergi+YMM+Yön.Dan.	Vergi+YMM+Yön.Dan.+Muh.Dan.	Vergi+YMM+Muh.Dan		Vergi+Yön.Dan.+Muh.Dan.
Çalışma Konusu (Danışmanlık)	2	1								1
	5		1							1
	10			1						1
	15				1					1
	30							1		1
	40						1			1
	44				1					1
	50	1	2				3		2	8
	60			1						1
	70		2					1		3
	95		1					1		2
	100	1								1
Toplam		2	2	6	2	1	4	3	2	22

Ankette Türk denetim şirketlerinin yabancı denetim şirketleri ile ilişkilerini tespit etmeye dönük soruya alınan cevaplar Tablo 38 ve Tablo 39’da özetlenmiştir. Ankete cevap veren toplam 28 şirketin üçü, yani %10.7’inin yabancı denetim şirketleri ile ortaklıkları bulunmakta, altısının yani %21.4’ünün ise temsilcilik veya üyelik şeklinde bir ilişkiye sahip olduğu görülmektedir. İlişkinin niteliği dikkate alınmadan sonuçlar incelenirse, ankete katılan Türk denetim şirketlerinin yaklaşık %32’sinin yabancı denetim şirketleri ile ilişkisinin bulunduğu görülmektedir.

Tablo 38 Yabancı Denetim Şirketleri ile Ortaklık

Yabancı Denetim Şirketleri ile Ortaklık

		Frekans	Yüzde	Geçeril Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 Evet	3	10,7	11,5	11,5
	2 Hayır	23	82,1	88,5	100
	Toplam	26	92,9	100	
Eksik/Geçersiz	0	2	7,1		
Toplam		28	100		

Tablo 39 Yabancı Denetim Şirketleri ile Ortaklık Dışındaki İlişkinin Niteliği

Yabancı Denetim Şirketleri ile Ortaklık Dışındaki İlişkinin Niteliği

		Frekans	Yüzde	Geçeril Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 Üyelik	2	7,1	33,3	33,3
	2 Temsilcilik	4	14,3	66,7	100
	Toplam	6	21,4	100	
Eksik/Geçersiz	0	22	78,6		
Toplam		28	100		

Yabancı denetim şirketleri ile ortaklık, temsilcilik veya üyelik şeklinde bir ilişkiye sahip olan Türk denetim şirketlerinin çalışan sayılarına bakıldığında (Tablo 40), 130 ve 500 mesleki personel çalıştıran şirketlerin, dünyaca tanınan büyük uluslararası denetim şirketleri ile temsilcilik ilişkisi içerisinde oldukları, diğerlerinin ise göreceli olarak daha az tanınan yabancı denetim şirketleri ile ilişkide oldukları görülmektedir.

Tablo 40 Çalışan Sayısı ile Yabancı Denetim Kuruluşları İle İrtibatlı Olan Denetim Şirketleri Arasındaki İlişki

Çalışan Sayısı	Yabancı Ortak	Üyelik	Temsilcilik	Toplam
	6	1		
8			1	1
9	1			1
12		2		2
20			1	1
60	1			1
130			1	1
500			1	1
Toplam	3	2	4	9

Bir anketten istenen verimin alınması için anketi dolduran kişilerin nitelikleri büyük önem taşımaktadır. Denetim şirketlerine yollanan anketi dolduranların unvanlarına bakıldığında, anketin işin “ehilleri” tarafından doldurulduğu görülmektedir. Anketi cevaplayanların 24’ü (%85.7) unvanlarını belirtmişlerdir. Tablo 41 anketi dolduranların unvanlarını özetlemektedir. Buna göre, anketin dolduranların büyük bir çoğunluğunun şirketlerinde aktif yönetici ve ortak pozisyonunda olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 41 Ankete Katılanların Unvanları

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	Sorumlu Ortak Bas Denetçi	7	25	29,2	29,2
	Yön. Kurulu Başkanı	3	10,7	12,5	41,7
	Bas Denetçi	1	3,6	4,2	45,8
	Genel Müdür	2	7,1	8,3	54,2
	Denetçi	3	10,7	12,5	66,7
	YMM	3	10,7	12,5	79,2
	Denetim Müdürü	3	10,7	12,5	91,7
	YK Başkan Yardımcısı	1	3,6	4,2	95,8
	Gn.Mdr. Yard.	1	3,6	4,2	100
	Toplam	24	85,7	100	
Eksik/Geçersiz	0	4	14,3		
Toplam	28	100			

3. ANKET CEVAPLARININ ANALİZİ

3.1 Sermaye Piyasasında Denetimle Yetkili Denetim Şirketlerinin Türk Muhasebe Sistemi ve Uygulamaları Hakkındaki Düşünceleri

Anketin 1, 2, 3, 4, 6, 7 ve 9 no.lu soruları, mevcut Türk muhasebe sistemi ve uygulamalarının meslek erbabı tarafından nasıl algılandığını tespitte dönük olarak hazırlanmıştır. Burada amaç, çalışmanın Beşinci Bölümünde Türk muhasebe sistemi hakkında yapılan tespitleri, mesleği bizzat icra edenlere doğrulamaktır. Nitekim, ankete katılanların cevaplarının büyük ölçüde çalışmanın Beşinci Bölümünde yapılan tespitlere paralel veya yakın doğrultuda gerçekleştiği görülmektedir. Aşağıda ankete verilen her bir cevaba ait analizler yer almaktadır.

Soru 1- Mevcut Türk muhasebe sistemini ve uygulamalarını tanımlamak için en uygun seçenek aşağıdakilerden hangisidir?

- a- Vergi, Ticaret ve Şirketler Kanunu gibi kanunlarla düzenlenmiş sınırlı muhasebe ilke, standart ve düzenlemelerine sahip, temel olarak devleti (vergi amaçlı) ve yatırımcıları doğru bir biçimde bilgilendirmek için rapor üreten bir sistem,
- b- Vergi, Ticaret ve Şirketler Kanunu gibi kanunlarla düzenlenmiş, sınırlı muhasebe ilke, standart ve düzenlemelerine sahip, temel olarak devletin vergi amaçlı kullandığı, firmaların vergisel sorumluluklarını belirledikleri, şirketlerin faaliyet sonuçlarını doğru olarak yansıtmayan, bireysel ve kurumsal yatırımcıya hitap etmeyen bir sistem,
- c- Firma hesapları ile ulusal hesapları bir araya getiren, standart hesap kodlarını içeren, tekdüzen bir sistem,
- d- Firmanın gerçek performansını yansıtmaya dönük, meslek mensuplarınca tespit edilmiş ilke, standart ve düzenlemelerin hakim olduğu bir sistem.
- e- Diğer: (Lütfen açıklayınız)

Tablo 42 1. Soruya Ait Cevaplar

Soru 1		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 a	9	32,1	33,3	33,3
	2 b	16	57,1	59,3	92,6
	3 c	2	7,1	7,4	100
	Toplam	27	96,4	100	
Eksik/Geçersiz 0		1	3,6		
Toplam		28	100		

Ankete katılanların 27'si yani %96.4'ü bu soruyu cevaplandırmıştır. Ankete ve bu soruya cevap verenlerin %59.3'ü Türk muhasebesi ve uygulamaları için "b" seçeneğini, yani "Vergi, Ticaret ve Şirketler Kanunu gibi kanunlarla düzenlenmiş, sınırlı muhasebe ilke, standart ve düzenlemelerine sahip, temel olarak devletin vergi amaçlı kullandığı, firmaların

vergisel sorumluluklarını belirledikleri, şirketlerin faaliyet sonuçlarını doğru olarak yansıtmayan, bireysel ve kurumsal yatırımcıya hitap etmeyen bir sistem” , %33.3’ü “Vergi, Ticaret ve Şirketler Kanunu gibi kanunlarla düzenlenmiş sınırlı muhasebe ilke, standart ve düzenlemelerine sahip, temel olarak devleti (vergi amaçlı) ve yatırımcıları doğru bir biçimde bilgilendirmek için rapor üreten bir sistem” seçeneğini işaretlemişlerdir. Çalışmanın Beşinci Bölümünde, bu sorunun “b” seçeneğinde sunulan tespiti ulaşılmıştır. Ankete ve bu soruya cevap verenler içerisinde “b” seçeneğine cevap verenlerin oranı %59.3 olarak gerçekleşmesi Beşinci Bölümdeki tespitleri doğrular düzeydedir. Buna göre Türk denetim şirketleri Türk muhasebe sistemini temel olarak bireysel ve kurumsal yatırımcıya değil, devlete bilgi üreten, şirketlerin faaliyet sonuçlarını doğru olarak yansıtmayan bir sistem olarak tanımlamaktadır.

- Soru 2- Mevcut Türk muhasebe sistemini ve uygulamalarını nasıl tanımlarsınız?**
 a- Basit, anlaşılır ve uygulaması kolay b- Zor, karmaşık ve uygulaması güç

Tablo 43 2. Soruya Ait Cevaplar

Soru 2				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli 1 Basit, anlaşılır ve uygulaması kolay	13	46,4	46,4	46,4
2 Zor, karmaşık ve uygulaması güç	15	53,6	53,6	100
Toplam	28	100	100	

Ankete katılanların 15’i veya %53.6’sı Türk muhasebe sistemi ve uygulamalarını “zor, karmaşık ve uygulaması güç” olarak, 13’ü veya %46.4’ü “basit, anlaşılır ve uygulaması kolay” olarak tanımlamaktadır.

- Soru 3- Sizce Türk muhasebesi öncelikli olarak hangi bilgi kullanıcılarına bilgi üretmektedir? (Lütfen en öncelikli kullanıcıdan itibaren sıralayınız):**

Kullanıcılar:

- a- Devlet, b- İşletme sahipleri, c- Kredi verenler (banka ve diğer kredi kuruluşları), d- Bireysel yatırımcılar ve Kurumsal yatırımcılar.

1-..... 2-..... 3-..... 4-.....

Tablo 44 3. Soruya Ait Cevaplar

Soru 3 Devlet		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1	24	85,7	85,7	85,7
	2	3	10,7	10,7	96,4
	3	1	3,6	3,6	100
	Toplam	28	100	100	
Soru 3 İşletme Sahipleri					
Geçerli	1	4	14,3	16,7	16,7
	2	13	46,4	54,2	70,8
	3	5	17,9	20,8	91,7
	4	2	7,1	8,3	100
	Toplam	24	85,7	100	
Eksik/Geçersiz	0	4	14,3		
Toplam		28	100		
Soru 3 Kredi Verenler					
Geçerli	2	8	28,6	34,8	34,8
	3	13	46,4	56,5	91,3
	4	2	7,1	8,7	100
	Toplam	23	82,1	100	
Eksik/Geçersiz	0	5	17,9		
Toplam		28	100		
Soru 3 Bireysel ve Kurumsal Yatırımcılar					
Geçerli	3	4	14,3	17,4	17,4
	4	19	67,9	82,6	100
	Toplam	23	82,1	100	
Eksik/Geçersiz	0	5	17,9		
Toplam		28	100		

“Sizce Türk muhasebesi öncelikli olarak hangi bilgi kullanıcılarına bilgi üretmektedir?” sorusunda, ankete katılanların 24’ü veya %85.7’si devleti birinci sıraya, 13’ü veya %46.4’ü işletme sahiplerini ikinci sıraya, 13’ü veya %46.4’ü kredi verenleri üçüncü sıraya, 19’u veya %67.9’u bireysel ve kurumsal yatırımcıları dördüncü sıraya yerleştirerek cevap vermiştir. Buradan alınan cevaplar da çalışmanın Beşinci Bölümü’nde yapılan tespitleri doğrular niteliktedir. Hatırlanacağı gibi, Beşinci Bölüm’de Türk muhasebe sisteminin temel olarak devlete bilgi ürettiği, sistemin ağırlıklı olarak vergi amaçlı kullanıldığı belirtilmişti.

Soru 4- Sizce mevcut Türk muhasebe sistemi kullanıcılarının ihtiyacına cevap veriyor mu?

a- Evet

b- Hayır

Gerekçeleriniz :

Tablo 45 4. Soruya Ait Cevaplar

Soru 4

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 Evet	12	42,9	42,9	42,9
	2 Hayır	16	57,1	57,1	100
	Toplam	28	100	100	

Tablo 46 4. Soruya Ait Cevaplar- Devam

Soru 4 Hayır

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 Enflasyon etkisini yansıtmadığı için	6	21,4	66,7	66,7
	2 Mevcut sistem çok karışık	2	7,1	22,2	88,9
	3 Mevcut sistem şirkete ait gerçek bilgileri yansıtmıyor	1	3,6	11,1	100
	Toplam	9	32,1	100	
Eksik/Geçersiz	0	19	67,9		
Toplam		28	100		

Ankete katılanların %57.1'i Türk muhasebe sisteminin kullanıcıların ihtiyaçlarına cevap vermediği yönünde görüş bildirmiştir. Türk muhasebe sisteminin kullanıcıların ihtiyaçlarına cevap verdiği şeklinde görüş bildirenlerin oranı ise %42.9'da kalmıştır. Kullanıcıların ihtiyacına cevap vermediği yönünde görüş bildirenlerden 9'u veya %32.1'i gerekçe göstermiş, bu gerekçeler içerisinde de mevcut sistemin şirketlerin gerçek durumlarını yansıtmada (özellikle enflasyonun etkisini) yetersiz kaldığı görüşü ön plana çıkmıştır (%66.7+%11.1=%77.8). Bu soruya hayır cevabı verenlerin %22.2'si mevcut sistemin karışıklığını bir başka gerekçe olarak göstermektedir.

Soru 5- Sizce Türkiye, ekonomide yaşadığı sorunların çözümünde muhasebeden yeterince yararlanıyor mu?

a- Evet

b- Hayır

Tablo 47 5. Soruya Ait Cevaplar

Soru 5

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 Evet	1	3,6	3,6	3,6
	2 Hayır	27	96,4	96,4	100
	Toplam	28	100	100	

Ankete katılanların neredeyse tamamı (%96.4) Türkiye'nin ekonomide yaşadığı sorunların çözümünde muhasebeden yeterince yararlanmadığına inandığı görülmektedir.

Soru 6- Mevcut Türk muhasebe sistemi ve uygulamalarına göre hazırlanmış finansal raporlar uluslararası geçerliliğe sahip mi?

a- Evet

b- Hayır

Tablo 48 6. Soruya Ait Cevaplar

Soru 6		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 Evet	3	10,7	10,7	10,7
	2 Hayır	25	89,3	89,3	100
	Toplam	28	100	100	

Ankete katılanların büyük bir çoğunluğu (%89.3) mevcut Türk muhasebe sistemi ve uygulamalarına göre hazırlanan finansal raporların uluslararası geçerliliğe sahip olmadığına inanmaktadır. Aksi yönde görüş açıklayanların oranı ise sadece %10.7 olarak gerçekleşmiştir.

Soru 7- Türk şirketlerinin uluslararası sermaye piyasalarına açılmaları için mevcut Türk muhasebe sistemi:

a- Yeterlidir

b- Yetersizdir

Tablo 49 7. Soruya Ait Cevaplar

Soru 7		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 Yeterlidir	2	7,1	7,1	7,1
	2 Yetersizdir	26	92,9	92,9	100
	Toplam	28	100	100	

Yine aynı şekilde ankete katılanların neredeyse tamamı (%92.9) Türk şirketlerinin, mevcut Türk muhasebe sistemine göre hazırlanan finansal tablolar ile uluslararası piyasalara açılmayacağı yönünde görüş bildirmiştir. Bu yönde görüş bildirenler "Türk şirketlerinin uluslararası sermaye piyasalarına açılmaları için en uygun finansal raporlama sistemi hangisi olabilir?" sorusuna ise %71.4 ile Uluslararası Muhasebe Standartları'nı, %29.6 ile de "Uluslararası Muhasebe Standartlarına yakın, ancak

farkları belirlenebilen yerel muhasebe standartları”nı göstermiştir. 6. ve 7. sorularda alınan cevapların birbirleri ile tutarlı olduğu görülmektedir.

Soru 8- Eğer 7 No.lu soruya “Yetersiz” cevabını verdiyseniz, sizce Türk şirketlerinin uluslararası sermaye piyasalarına açılmaları için en uygun finansal raporlama sistemi hangisi olabilir?

- Amerikan finansal raporlama sistemi (US GAAP),
- Birleşik Krallık (İngiltere) (UK GAAP) finansal raporlama sistemi,
- Uluslararası Muhasebe Standartları finansal raporlama sistemi (IAS),
- Uluslar arası Muhasebe Standartlarına yakın ve farkları belirlenebilen, yerel muhasebe standartları
- Diğer

Tablo 50 8. Soruya Ait Cevaplar

Soru 8		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	3 IAS	20	71,4	83,3	83,3
	4 Yerel Standartlar	4	14,3	16,7	100
	Toplam		85,7	100	
Eksik/Geçersiz 0		4	14,3		
Toplam		28	100		

Soru 9- Sizce yabancı şirketlerin Türkiye’ye gelmelerinde ve yabancı portföy yatırımcılarının Türkiye’de yatırım yapmalarında Türk muhasebe sistemi bir handikap oluşturuyor mu?

a- Evet

b- Hayır

Tablo 51 9. Soruya Ait Cevaplar

Soru 9		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 Evet	20	71,4	71,4	71,4
	2 Hayır	8	28,6	28,6	100
	Toplam	28	100	100	

Ankete katılanların yine önemli bir kısmı (%71.4), bu soruya “evet” cevabı vererek, Türk muhasebe sisteminin zor, karmaşık ve uygulaması güç olduğu ve uluslararası geçerliliği olmadığı yönündeki cevapları desteklemiştir.

Soru 10- Sizce Türkiye için en uygun ticari muhasebe sistemi nasıl olmalıdır?

- a- Mevcut sistem yeterlidir,
- b- Yerel muhasebe standartları olsun, bunlar ülke koşulları nedeni ile IAS'lardan farklı olabilir. Bu standartları meslek mensuplarından oluşan özerk bir kuruluş düzenlesin,
- c- Yerel muhasebe standartları olsun, bunlar ülke koşulları nedeni ile IAS'lardan farklı olabilir. Bu standartları meslek mensuplarının da katılımı ile yarı özerk bir kuruluş düzenlesin,
- d- Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye'de uygulansın. Bu standartları meslek mensuplarından oluşan özerk bir kuruluş Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi ile koordineli bir biçimde çalışarak Türkçe'ye tercüme etsin,
- e- Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye'de uygulansın. Bu standartları SPK Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi ile koordineli bir biçimde çalışarak Türkçe'ye tercüme etsin,
- f- Diğer: (Lütfen açıklayınız)

Tablo 52 10. Soruya Ait Cevaplar

Soru 10		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	2 b	4	14,3	15,4	15,4
	3 c	3	10,7	11,5	26,9
	4 d	9	32,1	34,6	61,5
	5 e	10	35,7	38,5	100
	Toplam	26	92,9	100	
Eksik/Geçersiz 0		2	7,1		
Toplam		28	100		

10. soru , 2.,4., 6. ve 7. sorulara olumsuz, 9. soruya olumlu cevap verenlerin alternatif olarak ne önerdiklerini tespiti yönelik bir sorudur ve bir anlamada da 8. soruyu teyit etmeyi amaçlamaktadır. Ankete katılanlar, "Sizce Türkiye için en uygun ticari muhasebe sistemi nasıl olmalıdır?" sorusuna ağırlıklı olarak Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Türkiye'de uygulanmasını öngören "d" ve "e" seçeneklerini önermişlerdir(toplam %73.1). Ankete cevap verenlerin "mevcut sistem yeterlidir" ifadesinin yer aldığı "a" seçeneğini hiç işaretlememeleri de, bu soruya kadar yapılan tespitlerin büyük ölçüde birbirleri ile tutarlı olduğunu göstermektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları dışındaki alternatifleri içeren "b" ve "c" seçeneklerini işaretleyenlerin oranı ise toplam %26.9 olarak gerçekleşmiştir. Alınan bu cevaplar meslek erbabının, hem Türk şirketlerinin uluslararası piyasalara açılması, hem de yabancı yatırımcıların (sermaye ve portföy) Türkiye'ye çekilmesi için mevcut sistemin yetersiz olduğuna inandığı, buna alternatif olarak da Uluslararası Muhasebe Standartları'nın ön plana çıkardığını göstermektedir

- Soru 11- Sizce vergi matrahının tespiti için kullanılacak muhasebe düzenlemelerini:**
- a- Devlet tespit edip belirlesin,
 - b- Özerk bir kuruluş tespit edip belirlesin,
 - c- Yarı özerk bir kuruluş tespit edip belirlesin,
 - d- Diğer: (Lütfen açıklayınız)

Tablo 53 11. Soruya Ait Cevaplar

Soru 11		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 a	6	21,4	22,2	22,2
	2 b	12	42,9	44,4	66,7
	3 c	7	25	25,9	92,6
	4 d	2	7,1	7,4	100
	Toplam	27	96,4	100	
Eksik/Geçersiz 0		1	3,6		
Toplam		28	100		

11. soru ankete katılanların görüşlerini daha da netleştirmek amacıyla hazırlanmıştır. Bu soruya cevap verenlerin büyük bir kısmı vergi matrahının tespiti için yapılacak muhasebe düzenlemelerinde devletin tek başına söz sahibi olmasına karşı yönde görüşlere yer veren “b”, “c” ve “d” seçeneklerini işaretlemişlerdir (toplam %77.8).

3.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Sermaye Piyasasında Denetimle Yetkili Denetim Şirketleri Tarafından Kabul Görmüşlüğü

1. sorudan 10. soruya kadar alınan cevaplarda, meslek erbabının genel olarak mevcut Türk muhasebe sistem ve uygulamalarını eleştirdiği ve yetersiz bulduğu görülmektedir. 12. sorudan 20. soruya kadar olan sorularda, meslek erbabının Uluslararası Muhasebe Standartlarına yaklaşımlarından hareketle, bu standartların meslek erbabınca benimsenip benimsenmediği tespit edilmek istenmiştir.

Soru 12- Şirketiniz ve personeliniz IAS'lar konusunda yeterli bilgiye sahip mi?

-Evet ise, bu bilgiyi nasıl elde ettiniz?: (Yurtdışı eğitim, seminer vs.)

-Hayır ise, bu bilgiyi nasıl kazanmayı düşünüyorsunuz?:

Tablo 54 12. Soruya Ait Cevaplar

Soru 12		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 Evet	13	46,4	54,2	54,2
	2 Hayır	11	39,3	45,8	100
	Toplam	24	85,7	100	
Eksik/Geçersiz 0		4	14,3		
Toplam		28	100		

Tablo 55 12. Soruya Ait Cevaplar- Devam I

Soru 12 Evet		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	Yurt içi eğitim	3	10,7	27,3	27,3
	Kurum içi eğitim	3	10,7	27,3	54,5
	Yurt içi eğitim ve kişisel çaba	2	7,1	18,2	72,7
	Yurt içi ve kurum içi eğitim	1	3,6	9,1	81,8
	Yurt içi ve dışı ile kurum içi eğitim	1	3,6	9,1	90,9
	Yurt dışı ve kurum içi eğitim	1	3,6	9,1	100
Toplam		11	39,3	100	
Eksik/Geçersiz 0		17	60,7		
Toplam		28	100		

Tablo 56 12. Soruya Ait Cevaplar- Devam II

Soru 12 Hayır		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	Yurt içi eğitim	3	10,7	50	50
	Kurum içi eğitim	2	7,1	33,3	83,3
	Yurt içi ve kurum içi eğitim	1	3,6	16,7	100
	Toplam	6	21,4	100	
Eksik/Geçersiz 0		22	78,6		
Toplam		28	100		

Ankete katılanların 13'ü veya %46.4'ü, şirketlerinin Uluslararası Muhasebe Standartları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğuna inandıkları görülmektedir. Yeterli bilgiye sahip olduklarına inanlar bu bilgiyi yurt dışı, yurt içi ve kurum içi eğitimler ve kişisel çabalar sonucu elde ettiklerini belirtmişlerdir. IAS'lar hakkında yeterli bilgiye sahip olmayanların, bu konuda bilgi edinmek için çok fazla istekli olmadıkları "Şirketiniz ve personeliniz IAS'lar konusunda yeterli bilgiye sahip değilse, bu bilgiyi nasıl kazanmayı düşünüyorsunuz?" sorusuna alınan cevapların 6 ile veya %21.4 ile sınırlı kalmasından anlaşılmaktadır.

Soru 13- Sizce Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS'lar) Türk şirketlerinin yabancı piyasalardan sermaye bulmasını, yabancı şirketlerin ve yatırımcıların Türkiye'de yatırım yapmasını kolaylaştırıcı bir unsur olabilir mi?

a- Evet

b- Hayır

Tablo 57 13. Soruya Ait Cevaplar

Soru 13

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 Evet	24	85,7	88,9	88,9
	2 Hayır	3	10,7	11,1	100
	Toplam	27	96,4	100	
Eksik/Geçersiz 0		1	3,6		
Toplam		28	100		

Ankete katılanların büyük bölümü (%85.7) Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türkiye'de uygulanmasının, Türk şirketlerinin yabancı piyasalarda sermaye bulmalarını ve yabancı şirketlerin ve yatırımcıların da Türkiye'de yatırım yapmalarını kolaylaştıracağına inanmaktadır.

Soru 14- Sizce Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC) tarafından oluşturulan muhasebe standartları (IAS'lar) uluslararası geçerliliğe sahip mi?

a- Evet

b- Hayır

Tablo 58 14. Soruya Ait Cevaplar

Soru 14

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 Evet	25	89,3	96,2	96,2
	2 Hayır	1	3,6	3,8	100
	Toplam	26	92,9	100	
Eksik/Geçersiz 0		2	7,1		
Toplam		28	100		

Ankete katılanların büyük çoğunluğu Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun ve bu kurul tarafından oluşturulan standartların uluslararası geçerliliğini ve kabul görmüşlüğüne teyit eden yönde görüş bildirmiştir (%89.3)

Soru 15- Sizce Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) Türkiye'de en çok kimler tarafından kabul görüyor?(Lütfen sıralayınız)

a- Şirketler, b-Bireysel ve kurumsal yatırımcılar,c- Kredi kuruluşları, d- Devlet e-Diğer

- 1-
- 2-
- 3-
- 4-
- 5-

Tablo 59 15. Soruya Ait Cevaplar

Soru 15 -Devlet					
		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1	1	3,6	5,3	5,3
	2	1	3,6	5,3	10,5
	3	2	7,1	10,5	21,1
	4	12	42,9	63,2	84,2
	5	3	10,7	15,8	100
	Toplam	19	67,9	100	
Eksik/Geçersiz	0	9	32,1		
Toplam		28	100		
Soru 15 -Şirketler					
Geçerli	1	8	28,6	34,8	34,8
	2	4	14,3	17,4	52,2
	3	9	32,1	39,1	91,3
	4	2	7,1	8,7	100
	Toplam	23	82,1	100	
Eksik/Geçersiz	0	5	17,9		
Toplam		28	100		
Soru 15- Kredi Kuruluşları					
Geçerli	1	15	53,6	65,2	65,2
	2	6	21,4	26,1	91,3
	3	2	7,1	8,7	100
	Toplam	23	82,1	100	
Eksik/Geçersiz	0	5	17,9		
Toplam		28	100		
Soru 15- Bireysel ve Kurumsal Yatırımcılar					
Geçerli	1	3	10,7	13,6	13,6
	2	12	42,9	54,5	68,2
	3	6	21,4	27,3	95,5
	4	1	3,6	4,5	100
	Toplam	22	78,6	100	
Eksik/Geçersiz	0	6	21,4		
Toplam		28	100		
Soru 15- Diğer					
Geçerli	2	1	3,6	5,3	5,3
	4	3	10,7	15,8	21,1
	5	15	53,6	78,9	100
	Toplam	19	67,9	100	
Eksik/Geçersiz	0	9	32,1		
Toplam		28	100		

15. soruda alınan cevaplar çalışmanın Dördüncü ve Beşinci Bölümlerinde uluslararası muhasebe standartları ve Türk muhasebe bilgisi kullanıcılarının özellikleri hakkında bilgi verilirken yapılan tespitleri doğrular niteliktedir. Hatırlanacağı üzere, çalışmada uluslararası muhasebe standartlarının temel kullanıcılarının bireysel ve kurumsal yatırımcılar olduğu vurgulanmıştı. Türkiye’de ise bireysel ve kurumsal yatırımcıların

ABD ve UK'dekilerin aksine yeterince söz sahibi olmadığı belirtilmişti. Nitekim anket cevapları da bu doğrultuda şekillenmiştir. Bu soruyu cevaplayanların %65.2'si kredi kuruluşlarını birinci sıraya, %54.5'i bireysel ve kurumsal yatırımcıları ikinci sıraya, %39.1'i üçüncü sıraya, %63.2'si devleti dördüncü sıraya yerleştirmişlerdir.

Soru 16- Sizce Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC) tarafından oluşturulan muhasebe standartları (IAS'lar) Türkiye'de uygulanabilir mi?

a- Evet

b- Hayır

Gerekçeleriniz:

Tablo 60 16. Soruya Ait Cevaplar

Soru 16		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 Evet	22	78,6	81,5	81,5
	2 Hayır	5	17,9	18,5	100
	Toplam	27	96,4	100	
Eksik/Geçersiz	0	1	3,6		
Toplam		28	100		

Tablo 61 16. Soruya Ait Cevaplar- Devam

Soru 16 Evet-Küreselleşme

Soru 16 Evet-Küreselleşme		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 Evet	2	7,1	100	100
Eksik/Geçersiz	0	26	92,9		
Toplam		28	100		

Soru 16 Hayır- Bilgi yetersizliğinden dolayı

Soru 16 Hayır- Bilgi yetersizliğinden dolayı		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 Evet	1	3,6	100	100
Eksik/Geçersiz	0	27	96,4		
Toplam		28	100		

Soru 16 Hayır- Mevcut kanunlar engel

Soru 16 Hayır- Mevcut kanunlar engel		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 Evet	2	7,1	100	100
Eksik/Geçersiz	0	26	92,9		
Toplam		28	100		

Ankete katılanların %78.6 Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC) tarafından oluşturulan muhasebe standartlarının (IAS'lar) Türkiye'de uygulanabileceğine inanmaktadır. Aksi yönde görüş bildirenlere gerekçe sorulduğunda IAS'lar hakkında yeterince bilgiye sahip olunmadığı ve mevcut düzenlemelerin buna izin vermediği yönünde açıklamalar gelmiştir.

Soru 17- Sizce Uluslararası Muhasebe Standartları hangi işletmelere uygulanmalı?

- a- Halka açık olan ve olmayan bütün işletmelere uygulanmalı,
 b- Sadece halka açık olan işletmelere uygulanmalı,
 c- Sadece halka açık olmayan işletmelere uygulanmalı

Tablo 62 17. Soruya Ait Cevaplar

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 Halka açık olan ve olmayan bütün işletmelere	22	78,6	91,7	91,7
	2 Sadece halka açık olan işletmelere	2	7,1	8,3	100
	Toplam	24	85,7	100	
Eksik/Geçersiz 0		4	14,3		
Toplam		28	100		

“Uluslararası Muhasebe Standartları hangi işletmelere uygulanmalı” sorusuna ise katılımcıların %78.6’sı halka açık olan/olmayan ayrımı yapılmaksızın bütün işletmelere uygulanması gerektiği yönünde görüş bildirdiği görülmektedir.

Soru 18- Sizce Uluslararası Muhasebe Standartları(IAS)nın tamamı mı yoksa bazıları mı uygulanmalı?

- a- Tamamı b- Bazıları

Tablo 63 18. Soruya Ait Cevaplar

Soru 18

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 Tamamı	22	78,6	84,6	84,6
	2 Bazıları	4	14,3	15,4	100
	Toplam	26	92,9	100	
Eksik/Geçersiz 0		2	7,1		
Toplam		28	100		

16. ve 17. soruya paralel olarak, 18. soruda IAS’ların Türkiye’de uygulanabilirliği sorgulanmış, katılımcılardan IAS’ları uygulamanın sınırlarını tespit etmeleri beklenmiştir. Alınan cevaplarda katılımcıların büyük bölümünün (%78.6) IAS’ların, standart ve konu ayrımı yapılmadan tamamının uygulanması yönünde görüş bildirdiği ortaya çıkmıştır. “IAS’ların bazıları uygulanmalı” şeklinde görüş bildirenlere “hangileri” diye sorulduğunda enflasyon muhasebesi ile ilgili standart olan IAS 29’un isminin verildiği görülmüştür. Bir katılımcı da mevcut sistemle uyumlu olanların uygulanmasına öncelik verilmesi gerektiğini bildirmiştir.

Soru 19- Eğer bir önceki soruya bazıları dediyseniz, sizce uygulamada hangi Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS)'na öncelik verilmelidir?

Tablo 64 19. Soruya Ait Cevaplar

Soru 19

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 Ias 29	1	3,6	50	50
	2 Mevcut sistemle uyumlu olanlar	1	3,6	50	100
	Toplam	2	7,1	100	
Eksik/Geçersiz	0	26	92,9		
Toplam		28	100		

Soru 20- Müşterilerinize IAS'ların kullanımını tavsiye/teşvik ediyor musunuz? Neden?

Tablo 65 20. Soruya Ait Cevaplar

Soru 20

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 Evet	11	39,3	50	50
	2 Hayır	11	39,3	50	100
	Toplam	22	78,6	100	
Eksik/Geçersiz	0	6	21,4		
Toplam		28	100		

Tablo 66 20. Soruya Ait Cevaplar- Devam I

Soru 20 Evet

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	Uluslararası geçerlilik	1	3,6	12,5	12,5
	Avantaj sağladığı için	4	14,3	50	62,5
	Şirket hakkında gerçek bilgilerin görülmesi için	3	10,7	37,5	100
	Toplam	8	28,6	100	
Eksik/Geçersiz	0	20	71,4		
Toplam		28	100		

Tablo 67 20. Soruya Ait Cevaplar-Devam II

Soru 20 Hayır

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	0	23	82,1	82,1	82,1
	1 Bilgimiz yok	1	3,6	3,6	85,7
	2 Uluslararası ilişkisi olmayan şirketlere faydası yok	2	7,1	7,1	92,9
	3 Muhataplarımız bilgisiz	1	3,6	3,6	96,4
	4 Mevcudu değiştirmek zor olduğu için	1	3,6	3,6	100
	Toplam	28	100	100	

Ankete katılan denetim şirketlerinin %39.3'ü uluslararası geçerlilik, kredi bulmada sağladığı avantajlar ve firma hakkında gerçek bilgilerin görülmesinde etkili olduğu gerekçeleri ile müşterilerine Uluslararası Muhasebe Standartları'nı kullanmayı tavsiye ettiğini bildirmişlerdir. Tavsiye etmeyenler ise, IAS'lar hakkında bilgilerinin olmadığını, IAS'ların uluslararası ilişkileri olmayan şirketlere fayda sağlamadığını, muhataplarının(müşterilerinin) bilgilerinin olmadığını veya mevcut uygulamalara uygun raporlama yapan şirketlerin değişime. yanaşmayacağını gerekçeler olarak göstermişlerdir

8.sorudan 20.soruya kadar alınan cevaplarda ilginç bir durum olduğu görülmektedir. 12. soruda ankete katılanların %46.4'ü IAS'lar hakkında yeterli bilgiye sahip olduklarını belirtmiş olmalarına rağmen 8., 10., 13., 14., 16. ve 18. sorularda IAS yönünde görüş bildirenlerin oranları sırasıyla %71, %73, %85.7, %89.3, %78.6 ve %78.6 olarak gerçekleşmiştir. Buradan Türk denetim şirketlerinin çoğunun -bir kısmının IAS'lar hakkında yeterli bilgiye sahip olmasa bile- Uluslararası Muhasebe Standartlarına sıcak baktığı ve benimsediği yorumu yapılabilir.

Daha önce de belirtildiği gibi anketin ilk 11 sorusu (1.-11no.lu sorular) mevcut Türk muhasebe sistemi ve uygulamalarının meslek erbabı tarafından nasıl algılandığını tespiti için hazırlanmış, 12. sorudan 20. soruya kadar olan sorularda ise, meslek erbabının Uluslararası Muhasebe Standartlarına yaklaşımlarından hareketle, bu standartların meslek erbabınca benimsenip benimsenmediği tespit edilmek istenmiştir. Türk muhasebe sistem ve uygulamaları hakkında en sağlıklı değerlendirmeyi yapacak kişilerin mutlaka bir başka muhasebe sistem ve/veya uygulamalarını, mümkünse Türk muhasebe sistem ve uygulamalarından daha iyi olduğu bilinen veya düşünülen sistem/uygulamayı bilmesi gerekir. Böylece, kıyaslama yolu ile Türk muhasebe sistem ve uygulamalarının göreceli üstünlükleri veya zayıflıkları daha objektif tespit edilebilir. Bu çalışmada konu Uluslararası Muhasebe Standartları olduğuna göre, hem Türk muhasebe sistem ve uygulamaları, hem de Uluslararası Muhasebe Standartları hakkında en sağlıklı yorumu bu iki sistem hakkında bilgisi olan kişilerin yapacağını düşünmek yanlıtıcı olmaz. Böyle bir "çekirdek" grubun cevapları anketten çıkması beklenen sonuçların daha sağlıklı ve güvenilir olmasını sağlayacaktır. Ankete cevap veren Türk

denetim şirketleri içerisinde bu özelliklere en çok uyan grubun yabancı denetim şirketleri ile ilişkisi olanlar olacağı düşünülmüş, bu noktadan hareketle de “Şirketiniz ve personeliniz IAS’lar konusunda yeterli bilgiye sahip mi?” şeklindeki 12. soruya, “evet” cevabı verenlerin kimler olduğu verilen cevaplardan çıkarılmaya çalışılmıştır. Yapılan analizden, 12. soruya alınan 12 “evet” cevabının 7’sinin veya %58.3’ünün yabancı denetim şirketleri ile ilişkisi olan denetim şirketlerinden geldiği ve bu 7 cevabın yabancı denetim şirketleri ile ilişkisi olan denetim şirketlerinin % 87.5’ini (7/9) oluşturduğu görülmüştür. Diğer 5 cevap, yabancı denetim şirketleri ile hiçbir bağlantısı olmayan denetim şirketlerinden gelmiştir. Bu 5 cevabın yabancı denetim şirketleri ile ilişkisi olmayan denetim şirketleri içerisindeki oranı ise %26.3’dür. bir başka ifade ile yabancı denetim şirketleri ile ilişkisi olan Türk denetim şirketlerinin %87.5’i, yabancı denetim şirketleri ile hiçbir bağlantısı olmayan Türk denetim şirketlerinin %26.3’ü IAS’lar hakkında bilgiye sahip olduğunu beyan etmiştir. Öyleyse bu anketin “çekirdek grubu” yabancı denetim şirketleri ile ilişkisi olan denetim şirketleridir. Bu ipucundan yola çıkılarak Türk muhasebe sistemi ve uygulamaları ile Uluslararası Muhasebe Standartlarına ilişkin kritik soruların sorulduğu 2., 6., 7., 8., 9.,10., 13., 14., 16., 17. ve 18. soruların cevapları bir kez daha incelenmiştir. İnceleme sonuçlarına ilişkin tablolar Ek-4’de verilmiştir. Bu son incelemeye göre çekirdek grup kabul edilen denetim şirketleri ile çekirdek kabul edilen grubun dışındaki denetim şirketlerinin cevaplarının özeti aşağıda sunulmuştur.

Soru 2. “Zor,karmaşık ve uygulaması güç”
Çekirdek grubun %55.6’sı,
Diğer denetim şirketlerinin %52.6’sı;

Soru 6: “Hayır”
Çekirdek grubun %100’ü,
Diğer denetim şirketlerinin %84.2’si

Soru 7: “Yetersiz”
Çekirdek grubun %100’ü,
Diğer denetim şirketlerinin %89.5’i ;

Soru 8: “c- IAS’lar”
Çekirdek grubun %100’ü,
Diğer denetim şirketlerinin %57.8’i (11/19) ;

Soru 9: “Evet”
Çekirdek grubun %77.8’i,
Diğer denetim şirketlerinin %68.4’ü ;

Soru 10: “d” ve “e” seçeneklerinin toplam yüzdesi:
 Çekirdek grubun %66.6’sı,
 Diğer denetim şirketlerinin %68.4’ü ;

Soru 13: “Evet”
 Çekirdek grubun %88.9’u,
 Diğer denetim şirketlerinin %84.2’si ;

Soru 14: “Evet”
 Çekirdek grubun %100’ü,
 Diğer denetim şirketlerinin %84.2’si ;

Soru 16: “Evet”
 Çekirdek grubun %77.8’i,
 Diğer denetim şirketlerinin %78.9’u;

Soru 17: “a- Halka açık olan ve olmayan bütün işletmelere”
 Çekirdek grubun %88.9’u
 Diğer denetim şirketlerinin %73.6’sı;

Soru 18: “Tamamı”
 Çekirdek grubun %88.9’u,
 Diğer denetim şirketlerinin %73.6’sı.

Görüldüğü gibi, 16. ve 17. sorular haricinde, çekirdek grubun büyük bir kesiminin (bazı sorularda tamamı) farklı sorulara verdikleri cevaplar birbirleri ile tutarlılık göstermektedir. 16. ve 17. sorularda ilk defa çekirdek grubun IAS’lar yönündeki görüş belirtme oranı diğer gruptakilerin gerisine düşmüştür. Böyle olmasının sebebi belki de çekirdek grubun IAS’ların da mükemmel olmadığı yönündeki inanışlarıdır. Çekirdek gruptan alınan cevapların genel olarak yüksek bir yüzde ile gerçekleşmesi ve bu cevapların çalışmanın Dördüncü ve Beşinci Bölümlerinde yapılan tespitler ile örtüşmesi ise çalışmada ulaşılan sonuçların doğruluğunun meslek erbabınca teyit edildiği şeklinde yorumlanabilir.

3.3 Türk Şirketlerinin Uluslararası Muhasebe Standartlarına Yaklaşımı ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uygun Finansal Raporlar Düzenleyen Şirketlerin Profili

21 ile 25. sorular ile bir yandan Türk şirketlerinin Uluslararası Muhasebe Standartları hakkında ne düşündüğünü tespiti edilmeye, bir yandan da Uluslararası

Muhasebe Standartları'na uygun mali tablolar düzenleyen Türk şirketlerinin profilinin çıkarılmasına çalışılmıştır.

Soru 21- Müşterilerinizden IAS'lar hakkında talep alıyor musunuz?

a- Evet

b-Hayır

“Evet” ise kimlerden? (Örneğin halka açık şirketler, borsa şirketleri, yatırımcılar-bireysel ve kurumsal vs.):

Tablo 68 21. Soruya Ait Cevaplar

Soru 21		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 Evet	15	53,6	60	60
	2 Hayır	10	35,7	40	100
	Toplam	25	89,3	100	
Eksik/Geçersiz	0	3	10,7		
Toplam		28	100		

Tablo 69 21. Soruya Ait Cevaplar Devam

Evet- Aracı kuruluşlar		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 Evet	2	7,1	100	100
Eksik/Geçersiz	0	26	92,9		
Toplam		28	100		
Evet- Borsa şirketleri					
Geçerli	1 Evet	4	14,3	100	100
Eksik/Geçersiz	0	24	85,7		
Toplam		28	100		
Evet- Uluslararası ilişkileri olan halka açık şirketler					
Geçerli	1 Evet	7	25	100	100
Eksik/Geçersiz	0	21	75		
Toplam		28	100		
Evet- Halka açık şirketler					
Geçerli	1 Evet	5	17,9	100	100
Eksik/Geçersiz	0	23	82,1		
Toplam		28	100		
Evet- Kamu şirketleri					
Geçerli	1 Evet	3	10,7	100	100
Eksik/Geçersiz	0	25	89,3		
Toplam		28	100		
Evet- Yatırımcılar					
Geçerli	1 Evet	1	3,6	100	100
Eksik/Geçersiz	0	27	96,4		
Toplam		28	100		
Evet- Yabancı şirketler					
Geçerli	1 Evet	1	3,6	100	100
Eksik/Geçersiz	0	27	96,4		
Toplam		28	100		

Soru 22- Eğer talep alıyorsanız müşterileriniz hangi gerekçelerle sizden bilgi istiyor?

Tablo 70 22. Soruya Ait Cevaplar

Soru 22 Evet Uluslararası kredi için					
		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 Evet	10	35,7	100	100
Eksik/Geçersiz	0	18	64,3		
Toplam		28	100		
Soru 22 Evet Yabancı ortak zorunlu tuttuğu için					
Geçerli	1 Evet	5	17,9	100	100
Eksik/Geçersiz	0	23	82,1		
Toplam		28	100		
Soru 22 Evet Yabancı ortak arayanlar					
Geçerli	1 Evet	2	7,1	100	100
Eksik/Geçersiz	0	26	92,9		
Toplam		28	100		
Soru 22 Evet Uluslararası borsalara girmek için					
Geçerli	1 Evet	4	14,3	100	100
Eksik/Geçersiz	0	24	85,7		
Toplam		28	100		
Soru 22 Evet Şirket birleşmeleri için					
Geçerli	1 Evet	1	3,6	100	100
Eksik/Geçersiz	0	27	96,4		
Toplam		28	100		
Soru 22 Evet Ana firma ile konsolidasyon için					
Geçerli	1 Evet	1	3,6	100	100
Eksik/Geçersiz	0	27	96,4		
Toplam		28	100		
Soru 22 Gerçek mali durumu görmek için					
Geçerli	1 Evet	2	7,1	100	100
Eksik/Geçersiz	0	26	92,9		
Toplam		28	100		
Soru 22 Faydalarını öğrenmek için					
Geçerli	1 Evet	2	7,1	100	100
Eksik/Geçersiz	0	26	92,9		
Toplam		28	100		

Denetim şirketlerinden IAS'lar hakkında bilgi talep eden şirketlerin temel olarak yabancı kredi bulmak/almak istedikleri için bu yola başvurduğu görülmektedir. Diğer sık rastlanan iki gerekçeden biri, yabancı ortağın zorunlu tutması, diğeri ise uluslararası borsalara açılma isteğidir. Alınan cevaplar içerisinde sadece bir cevaplayıcının şirketlerin gerçek mali durumlarını görmek için başvurduğunu belirtmiş olması nedeni

ile, Türk şirketlerinin daha çok dışsal nedenler ile IAS'ları kullandığı yönünde yorum yapılabilir.

Soru 23- Müşterileriniz arasında IAS'lara uygun finansal raporlar düzenleyen var mı?

Varsa:

Sizce IAS'ları neden kullanıyor?(Birden fazla şık işaretleyebilirsiniz)

- Yabancı piyasalardan sermaye elde etmek için,
- Müşteri ve yatırımcı gibi ilgi gruplarına daha fazla güven vermek için,
- Yabancı ortak zorunlu tuttuğu için,
- Diğer (Lütfen açıklayınız)

Tablo 71 23. Soruya Ait Cevaplar

Soru 23

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 Evet	20	71,4	90,9	90,9
	2 Hayır	2	7,1	9,1	100
	Toplam	22	78,6	100	
Eksik/Geçersiz	0	6	21,4		
Toplam		28	100		

Tablo 72 23. Soruya Ait Cevaplar- Devam

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Soru 23 Evet Yabancı piyasalardan sermaye temin etmek için					
Geçerli	1 Evet	11	39,3	100	100
Eksik/Geçersiz	0	17	60,7		
Toplam		28	100		
Soru 23 Evet Müşteri, yatırımcı gibi ilgi gruplarına daha fazla güven vermek için					
Geçerli	1 Evet	4	14,3	100	100
Eksik/Geçersiz	0	24	85,7		
Toplam		28	100		
Soru 23 Evet Yabancı ortak zorunlu tuttuğu için					
Geçerli	1 Evet	13	46,4	100	100
Eksik/Geçersiz	0	15	53,6		
Toplam		28	100		
Soru 23 Evet Diğer					
Geçerli	1 Evet	2	7,1	100	100
Eksik/Geçersiz	0	26	92,9		
Toplam		28	100		

23. soruya alınan cevaplar ilginç sonuçları ortaya çıkarmıştır. Ankete katılan denetim şirketlerin %71.4'ünün IAS'lara uygun finansal rapor düzenleyen müşterilere sahip olduğu görülmektedir. Hatırlanacağı üzere 12. soruda “şirketiniz ve personeliniz IAS'lar hakkında yeterli bilgiye sahip mi?” sorusuna ankete katılanların 13'ü veya %46.4'ü evet

cevabını vermişti. Cevap vermeyenleri de “hayır” olarak yorumlarsak ankete katılan denetim şirketlerinin toplam %53.6’sı IAS’lar hakkında yeterli bilgiye sahip olmamalarına karşın bu şirketlerin müşterileri içerisinde IAS’lara uygun finansal raporlar hazırlayanların olması, IAS’lar konusunda denetim şirketlerinin müşterilerinden geride olduklarını ortaya çıkarmaktadır.

Ankete katılan denetim şirketleri, müşterilerinin ne amaçla IAS’lara uygun finansal rapor düzenlediğine verdikleri cevaplar, 22. soruda alınan cevaplar ile benzerlik göstermektedir. Katılımcıların %46.4’ü yabancı ortak zorunlu tuttuğu için %39.3’ü yabancı piyasalardan sermaye temin etmek için, %14.3’ü müşteri, yatırımcı gibi ilgi gruplarına daha fazla güven vermek için müşterilerinin IAS’lara uygun finansal rapor düzenlediğine inanmakta olduğu görülmüştür.

Soru 24- Müşterileriniz arasında bir zorunlulukları olmadığı halde daha önce IAS’lara uygun finansal rapor düzenleyen, ancak bundan vazgeçen işletmeler var mı? Varsa vazgeçme gerekçeleri?

Tablo 73 24. Soruya Ait Cevaplar

Soru 24		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 Evet	2	7,1	100	100
Eksik/Geçersiz	0	26	92,9		
Toplam		28	100		

Tablo 74 24. Soruya Ait Cevaplar- Devam

Soru 24 Evet Maliyetten Dolayı

Soru 24 Evet Maliyetten Dolayı		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 Evet	1	3,6	100	100
Eksik/Geçersiz	0	27	96,4		
Toplam		28	100		

Soru 24 Evet Zorunluluk bittigi için

Soru 24 Evet Zorunluluk bittigi için		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 Evet	1	3,6	100	100
Eksik/Geçersiz	0	27	96,4		
Toplam		28	100		

Ankete cevap veren denetim şirketlerinin müşterilerinden sadece ikisi daha önce IAS'lara uygun finansal rapor düzenlediği halde sonra düzenlemekten vazgeçmiştir. Vazgeçme gerekçesi olarak ise IAS'lara uygun finansal rapor hazırlamanın maliyetinin yüksek olması gerekçelerden biri olarak gösterilmiştir Bir başka gerekçe ise vazgeçtiği belirten şirketin IAS'ları bir zorunluluktan dolayı uyguladığı ve zorunluluğun ortadan kalkması ile IAS'lara uygun finansal rapor hazırlamaktan vazgeçtiği anlaşılmaktadır

Soru 25- Müşterileriniz arasında IAS'lara uygun finansal raporlar düzenleyenlerin isimleri:

Ankete katılan denetim şirketlere 23.soruda sorulan "Müşterileriniz arasında IAS'lara uygun finansal raporlar düzenleyen var mı?" sorusuna, ankete katılanlar %71.4 oranında evet cevabı vermiş olmalarına rağmen, bu denetim şirketlerinden IAS'lara uygun finansal rapor düzenleyen müşterilere ait, profil çıkarma amaçlı bilgiler istendiğinde bilgi verenlerin oranının oldukça düştüğü görülmektedir. Ankete katılanlar 25. soruya %42.9 oranında cevap vermişlerdir (Tablo 75). Alınan bilgilere göre ankete katılan ve bu soruya cevap veren denetim şirketlerinin 62 müşterisi IAS'lara uygun finansal rapor düzenlemektedir. IAS'lara uygun finansal rapor düzenleyen müşterileri olup da bunlar hakkında bilgi vermeyen denetim şirketleri ise gizlilik gerekçesini beyan ederek bu bilgileri vermekten kaçınmışlardır.

Tablo 75 25. Soruya Ait Cevaplar

Soru 25		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	0	16	57,1	57,1	57,1
	1	3	10,7	10,7	67,9
	3	1	3,6	3,6	71,4
	4	1	3,6	3,6	75
	5	2	7,1	7,1	82,1
	6	1	3,6	3,6	85,7
	7	1	3,6	3,6	89,3
	9	1	3,6	3,6	92,9
	10	2	7,1	7,1	100
	Toplam	28	100	100	

Ankete katılan denetim şirketlerinden alınan bilgiler doğrultusunda IAS'lara uygun finansal rapor düzenleyen ve Türkiye'de faaliyet gösteren şirketlerin profiline bakıldığında, özel sektör kuruluşlarının hakimiyeti görülmektedir. Ancak ilginç olan, kamuya ait 4 kuruluşun da adlarının geçmesidir (Tablo 76).

Tablo 76 Kamu/Özel Ayırımına Göre IAS'lara Uygun Finansal Raporlar Düzenleyen Şirketler

Kamu/Özel		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	Kamu	4	6,5	6,5	6,5
	Özel	58	93,5	93,5	100
	Toplam	62	100	100	

Tablo 77 Sektörlere Göre IAS'lara Uygun Finansal Raporlar Düzenleyen Şirketler

Sektör		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	Elektronik/Teknoloji	3	4,8	4,8	4,8
	Finans	7	11,3	11,3	16,1
	Sağlık	2	3,2	3,2	19,4
	Kozmetik	1	1,6	1,6	21
	Gıda	3	4,8	4,8	25,8
	Hizmet	5	8,1	8,1	33,9
	Ticaret	3	4,8	4,8	38,7
	Turizm	3	4,8	4,8	43,5
	İmalat	3	4,8	4,8	48,4
	Deniz Taşıma	9	14,5	14,5	62,9
	Pazarlama	1	1,6	1,6	64,5
	Altyapı	1	1,6	1,6	66,1
	Tekstil	6	9,7	9,7	75,8
	Otomotiv	5	8,1	8,1	83,9
	İlaç	2	3,2	3,2	87,1
	Sigorta	1	1,6	1,6	88,7
	İnşaat	1	1,6	1,6	90,3
	Lojistik	1	1,6	1,6	91,9
	Çimento	3	4,8	4,8	96,8
	Petrokimya	1	1,6	1,6	98,4
	Tarım/Su Ürünleri	1	1,6	1,6	100
	Toplam	62	100	100	

Şirketlerin faaliyet gösterdikleri sektörler bakımından ise hemen hemen her alanda IAS'lara uygun finansal raporlar düzenleyen şirketlerin bulunduğu anlaşılmaktadır (Tablo 77). Anket cevapları arasında en sık rastlanan sektörün deniz taşımacılık sektörü olması ilginçtir (9 şirket). IAS'lara uygun finansal rapor düzenleyen şirketlerin sıkça rastlandığı bir başka alan ise finans sektörüdür. Bu sektörde uluslararası iş ilişkilerinin yoğun olması nedeniyle IAS'lara uygun finansal rapor düzenlemenin yaygın olduğu söylenebilir. Her ne kadar şirket isimleri bilinmese de, IAS'ları kullanan şirketlerin yoğun olarak dış ticari ilişkileri (ithalat, ihracat, kredi vs.) olan şirketler olduğu anketin 22. ve 23. sorularına verilen cevaplardan anlaşılmaktadır.

Alınan bilgilerden çıkan bir başka ilginç sonuç Türkiye’de 20 yıldır IAS’lara uygun finansal rapor düzenleyen şirketlerin bile var olmasıdır. Tablo 78’e bakıldığında Türk şirketlerinin Uluslararası Muhasebe Standartlarını çoktan keşfettiği görülmektedir. Beş yıl ve üzeri süredir IAS’lara uygun finansal rapor düzenleyen şirketlerin oranı %43.5’dir. Genel olarak bakıldığında ise şirketlerin son birkaç yıldır IAS’lara uygun finansal rapor düzenlemeye başladığı anlaşılmaktadır. Ortalama süre ise 4.49 yıl olarak çıkmıştır.

Tablo 78 Türk Şirketleri Kaç Yıldır IAS'lara Uygun Finansal Rapor Düzenliyor?

Kaç Yıldır IAS Kullanıyor?				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli 0	3	4,8	4,8	4,8
1	10	16,1	16,1	21
2	9	14,5	14,5	35,5
3	5	8,1	8,1	43,5
4	8	12,9	12,9	56,5
5	9	14,5	14,5	71
6	2	3,2	3,2	74,2
7	3	4,8	4,8	79
8	4	6,5	6,5	85,5
9	1	1,6	1,6	87,1
10	5	8,1	8,1	95,2
12	1	1,6	1,6	96,8
15	1	1,6	1,6	98,4
20	1	1,6	1,6	100
Toplam	62	100	100	

Tablo 79 Türk Şirketleri Kaç Yıldır IAS'lara Uygun Finansal Rapor Düzenliyor? - Devam

Kaç Yıldır IAS Kullanıyor?		
N	Geçerli	62
	Eksik/Geçersiz	0
Ortalama		4,69
Medyan		4
Mod		1
Std. Sapma		3,85
Range		20
Minimum		0
Maximum		20

Tablo 80 IAS'lara Uygun Finansal Rapor Düzenleyen Şirketlere Ait Bilgiler

Yerli/Yabancı

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 Yerli	60	96,8	96,8	96,8
	2 Yabancı	2	3,2	3,2	100
	Toplam	62	100	100	

Yabancı Ortağı Var mı?

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 Evet	23	37,1	39,7	39,7
	2 Hayır	35	56,5	60,3	100
	Toplam	58	93,5	100	
Eksik/Geçersiz	0	4	6,5		
Toplam		62	100		

Yabancı Borsada Yer Alıyor mu?

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	0	3	4,8	4,8	4,8
	1 Evet	4	6,5	6,5	11,3
	2 Hayır	55	88,7	88,7	100
Toplam		62	100	100	

Yabancı Kredi Kullanıyor mu?

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	0	3	4,8	4,8	4,8
	1 Evet	34	54,8	54,8	59,7
	2 Hayır	25	40,3	40,3	100
Toplam		62	100	100	

Halka Açık mı?

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	0	3	4,8	4,8	4,8
	1 Evet	14	22,6	22,6	27,4
	2 Hayır	45	72,6	72,6	100
Toplam		62	100	100	

IMKB'de Yer Alıyor mu?

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	0	3	4,8	4,8	4,8
	1 Evet	13	21	21	25,8
	2 Hayır	46	74,2	74,2	100
Toplam		62	100	100	

Halka Açık Değilse Şirket Türü

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1 A.Ş.	34	54,8	73,9	73,9
	2 Lmtd.	11	17,7	23,9	97,8
	5 Vakıf	1	1,6	2,2	100
	Toplam	46	74,2	100	
Eksik/Geçersiz	0	16	25,8		
Toplam		62	100		

IAS'lara uygun finansal raporlar düzenleyen ve Türkiye'de faaliyet gösteren şirketlerin %96.8'i yerli, %3.2'si yabancısıdır. Yerli şirketler içerisinde yabancı ortaklı şirketlerin oranı %37.1'dir. Bu şirketlerin yalnızca %6.5'i IMKB'de yer almaktadır. Yabancı borsalarda yer alan şirketlerin oranı ise yine aynı şekilde %6.5'dir. IAS'lara uygun raporlar düzenleyen şirketlerde en yaygın yasal şirket formunun anonim şirket olduğu görülmektedir (halka açık şirketler +A.Ş'ler toplamı %22.6+%54.8=%77.4). A.Ş'lerden sonra gelen şirket formu ise limited şirketlerdir. IAS'lara uygun rapor düzenleyenler arasında kamu orijinli bir vakfın da bulunması dikkate değerdir.

IAS'lara uygun raporlar düzenleyen şirketlerin yarısından fazlası yabancı kaynaklı kredi kullanmaktadır. Bu oranın yüksek olması, anketin 22 ve 23. sorularında alınan cevaplarla örtüşmektedir. Bu noktada bir başka analiz ile "acaba yabancı ortağı olmadığı ve yabancı kredi kullanmadığı, yani mecburiyeti olmadığı halde IAS'lara uygun finansal raporlar düzenleyen şirketlerin oranı nedir?" sorusuna cevap aranmıştır. IAS'lara uygun finansal raporlar düzenleyen şirketler içerisinde 60 şirket hakkında net bilgiler vardır, ancak 60 şirket içerisinde 1 şirkete ait bilgiler de eksiktir. Bu 60 şirket içinde hem yabancı ortağı olan hem de yabancı kredi kullanan şirket sayısı ve oranı 14 veya %23.3'dür. Yabancı ortağı olmayan, ancak yabancı kredi kullanan şirket sayısı ve oranı ise 20 veya %33.3'dür. Yabancı ortağı olan, ancak yabancı kredi kullanmayan şirket sayısı ve oranı 10 veya %16.7'dir. Bu analize göre IAS'lara uygun finansal rapor düzenleme sebebi muhtemelen;

- yabancı ortaklık olan şirketlerin sayı ve oranı 25 veya %41.7,
- yabancı kredi olan şirketlerin sayı ve oranı 34 veya %56.7'dir.

Yabancı kredi kullanmadığı ve yabancı ortağı olmadığı halde IAS'lara uygun finansal rapor düzenleyen şirketlerin sayısı ve oranının ise azımsanmayacak düzeyde olması ise bir başka ilginç noktadır (15 veya %25). Bu şirketlerin hiçbir zorunluluk olmadığı halde IAS'lara uygun finansal rapor düzenlemelerinin gerekçesi şirketleri hakkında daha güvenilir bilgi etmek olabilir. Bu nokta aslında büyük önem taşımaktadır; bu şirketlerin gerçek finansal durumlarını görmede mevcut Türk muhasebe sistem ve uygulamalarını yeterli bulmadıkları için bu yola gitmiş olmaları muhtemeldir.

Tablo 81 IAS'lara Uygun Finansal Raporlar Düzenleyen Şirketler Hangi Gerekçelerle Bunu Yapıyor?

Yabancı Ortağı Var mı? * Yabancı Kredi Kullanıyor mu? Crosstabulation

		Yabancı Kredi Kullanıyor mu?			
		0	1 Evet	2 Hayır	Toplam
Yabancı Ortağı Var mı?	1 Evet Count	1	14	10	25
	Yabancı Ortağı Var mı? Sorusu içindeki % değeri	4,00%	56,00%	40,00%	100,00%
	Yabancı Kredi Kullanıyor mu? Sorusu içindeki % değeri	100,00%	41,20%	30,00%	41,70%
	Toplamın %'si	1,70%	23,30%	16,70%	41,70%
	2 Hayır Count		20	15	35
	Yabancı Ortağı Var mı? Sorusu içindeki % değeri		57,10%	42,90%	100,00%
Yabancı Kredi Kullanıyor mu? Sorusu içindeki % değeri		58,80%	60,00%	58,30%	
	Toplamın %'si	33,30%	25,00%	58,30%	
Toplam	Count	1	34	25	60
	Yabancı Ortağı Var mı? Sorusu içindeki % değeri	1,70%	56,70%	41,70%	100,00%
	Yabancı Kredi Kullanıyor mu? Sorusu içindeki % değeri	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
	Toplamın %'si	1,70%	56,70%	41,70%	100,00%

21., 22., 23. ve 24. sorulara alınan cevaplar Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türk şirketlerinin gündemine girdiği gerçeğini ortaya çıkarmaktadır. Türk şirketleri genel olarak kendi mali durumlarını daha iyi görmek için değil, kredi bulmak, dış sermaye piyasalarına açılmak ve yabancı ortağın mecbur tutması gibi dışsal amaçlarla IAS'ları kullanmaktadır. Demek oluyor ki Türkiye'de şirketlere kurumsal ve bireysel yatırımcıdan daha fazla bilgi talebi gelmemektedir. Bu yöndeki talep yabancı yatırımcı ve/veya yabancı kredi kuruluşlarından gelmektedir ki, bu da Beşinci Bölümde Türk muhasebe bilgisi kullanıcıları hakkında varılan bir başka tespitın doğrulanmasıdır. Denetim şirketleri tarafından daha önce IAS'lara uygun finansal raporlar düzenleyen, ancak sonradan vazgeçen şirket sayısının sadece 2 olarak beyan edilmesi ise gerekçe ne olursa olsun IAS'ların Türk şirketlerince giderek daha fazla benimsenmeye ve kullanılmaya başladığının bir göstergesi olarak ele alınabilir.

SONUÇ

Ekonominin küreselleşmesi muhasebe bilgisini kullanan tarafların yeni sorunlarla yüz yüze gelmesine yol açmıştır. Bu sorunların temelinde, ülkelerin sahip olduğu birbirinden farklı muhasebe sistem ve/veya uygulamaları bulunmaktadır. Farklı muhasebe sistem ve/veya uygulamalarından kaynaklanan sorunların giderilmesi için çeşitli öneriler getirilmiş, bunlar içerisinde ortak bir sistem/uygulamanın (uluslararası muhasebe uyumlaştırması) oluşturulması fikri genel kabul görmüştür. Bu fikri hayata geçirmede Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), en çok kabul gören ve resmi olarak tanınan organizasyon olarak ön plana çıkmış ve standartlar oluşturmaya başlamıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları, gelişmiş ülkelerin muhasebe sistem ve uygulamalarına kıyasla zayıf ve yetersiz muhasebe sistem ve uygulamalarına sahip gelişmekte olan ülkelerin bazıları tarafından bir “muhasebe standardı oluşturma stratejisi” olarak kullanılmaktadır.

“Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişmekte Olan Ülkelerde Uygulanabilirliği ve Kabul Görmüşlüğü: Türkiye Üzerine Bir Araştırma” adlı bu çalışma, toplam altı bölümden oluşmaktadır.

“Ekonomide Küreselleşme ve Muhasebenin Uluslararası Boyutu”, “Muhasebede Uyumlaştırma Çabaları”, “Gelişmekte Olan Ülkelerde Muhasebe ve Muhasebe Standartları” şeklinde sıralanan ilk üç bölümde, yukarıda belirtilen ve çalışmanın altyapısını oluşturan gerçekler hakkında detaylı ve kapsamlı bilgiler verilmiştir.

Çalışmanın son üç bölümünde ise, ilk üç bölümde açıklanan gerçeklerden yola çıkılarak; “Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Gelişmekte Olan Ülkelerde Uygulanabilirliği”, “Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Türkiye’de Uygulanabilirliği” ve “Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Türkiye’de Kabul

Görmüşlüğü” ele alınmıştır. Son iki bölüm, aynı zamanda çalışmanın amaçlarını teşkil etmektedir.

Çalışmanın birinci amacı olan “IASB tarafından oluşturulan Uluslararası Muhasebe Standartların, Türkiye’de uygulanabilirliği”ni tespiti için sorulan ;

- Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) hangi muhasebe ihtiyacına cevap vermek için oluşturulmuştur ve amaçları nelerdir?
- IAS’ların uygulanabilmesi için ideal çevre nasıl olmalıdır?
- Gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye’nin muhasebe ihtiyaçları nelerdir?
- IAS’lar, Türkiye’nin ihtiyaçlarına cevap verebilir mi?
- Türkiye IAS’ların uygulanabilmesi için ideal kabul edilebilecek bir çevreye sahip midir?

sorularına alınan cevaplar doğrultusunda şu sonuçlara ulaşılmıştır;

1- Uluslararası Muhasebe Standartları(IAS)’nı oluşturmanın ardında yatan temel düşünce, küreselleşme nedeniyle ülkeler arası yoğunlaşan ticari ilişkilerde muhasebeden kaynaklanan sorunların ortadan kaldırılmasıdır. IASC’ın tüzüğünde yer alan resmi amaç açıklamasından IAS’ların, uluslararası sermaye pazarlarından finansman temin etmek isteyen ve/veya ülke sınırları dışında faaliyette bulunan şirketler ile bu şirketlere finansman sağlayan veya sağlayacak, mevcut veya potansiyel yatırımcıları ilgi merkezi yaptığı görülmektedir. Bir başka ifade ile, IAS’ların asli amacı, çok uluslu şirketler (ÇUŞ) ile çok uluslu yatırımcıların ihtiyaçlarını gidermektir.

114 ülkeden 156 üyeye sahip olmasına rağmen, IASC’ın yönetiminde ve onun oluşturduğu standartlarda gelişmiş ülkelerin, özellikle de Anglo-Saxon ülkelerinin (ABD ve Birleşik Krallık) önemli derecede etkisinin olduğu görülmektedir. Bir başka ifade ile, IAS’lar, büyük ölçüde Anglo-Saxon muhasebesinin özelliklerini taşımaktadır. IASC tarafından oluşturulan standartların hedef kitlesinin de, tıpkı Anglo-Saxon ülkelerindeki gibi, bireysel ve kurumsal yatırımcılar olduğu görülmektedir.

IAS’lar;

- özel sektör bir bünye tarafından oluşturulmuş,

- standart oluştururken esas aldığı “Kavramsal Altyapı”da yer alan “özün önceliği” ilkesi uyarınca, yasal düzenlemelerden ve vergi kaygısından ziyade, şirkete ait finansal nitelikli bilgilerin “adil sunumu”nu ön plana çıkararak,
- yatırımcıyı ilgilendirecek şirkete ait her detayın finansal raporlarda açıklanmasının ölçme ve açıklamaya yönelik, detaylı standartlardır

2- Uluslararası Muhasebe Standartları(IAS)’nın bir ülkede etkin şekilde uygulanabilmesi için o ülkede;

- özel sektörün ve mülkiyeti geniş tabana yayılmış, sermaye şirketlerinin ekonomiye hakim olması,
- öz varlığa dayalı finansmanın yaygın olması (sermaye piyasasının mevcudiyeti),
- “dışarıdakiler” olarak adlandırılan bireysel ve kurumsal yatırımcıların hakim olması gerekmektedir.

3- IAS’lar;

- merkezi planlama ile yönetilen, ekonomide kamu sektörünün ağırlıkta olduğu gelişmekte olan ülkeler için uygun değildir, çünkü bu tür ülkeler IAS tarzı bir muhasebe sisteminden ziyade uniform muhasebe sistemine ihtiyaç duymaktadırlar, bu nedenle IAS’lar bu ülkelerde uygulanamaz;
- ekonomide özel sektörün hakim olduğu, sermaye piyasasının gelişmediği, işletme finansmanında bankalar ve kredi kuruluşlarınca sağlanan kredilerin ağırlıklı olarak kullanıldığı, dolayısı ile muhasebe bilgisi kullanıcılarının temel olarak banka ve kredi kuruluşları olduğu, muhasebe uygulamalarının devlet tarafından düzenlendiği gelişmekte olan ülkeler için göreceli olarak uygun değildir. Bu ülkelerde muhasebe bilgisinin temel kullanıcıları ihtiyaç duydukları bilgiyi zaten direkt olarak şirketlerden elde ettikleri ve IAS tarzı muhasebe sistemine ihtiyaç duyan kesimin azınlıkta kalması nedeniyle IAS’ların bu ülkelerde uygulanması oldukça güçtür;
- ekonomide özel sektörün hakim olduğu, sermaye piyasalarına (özellikle borsaya) sahip, işletme finansmanında bankalardan ve kredi kuruluşlarından sağlanan kredilerden ziyade öz varlık finansmanı olan hisse senedi satışı ile finansmanın tercih edildiği, dolayısı ile muhasebe bilgisi kullanıcılarının temel olarak bireysel ve kurumsal yatırımcılar olduğu gelişmekte olan ülkelere daha uygundur ve bu ülkelerde

uygulanması daha kolaydır, çünkü bu ülkelerde bireysel ve kurumsal yatırımcılar işletmeler hakkındaki bilgiye sadece finansal raporlar aracılığı ile ulaşabilmekte, bu nedenle IAS tarzı muhasebeye daha fazla ihtiyaç duymaktadır.

4- Gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye'nin ekonomik gelişme ve büyümeyi sürdürebilmesi için;

- tasarruf sahiplerinin güvenini kazanacak ve yurt içi sermaye oluşumunu sağlayacak,
- yerli tasarruf sahibinden yeterince sermaye temin edemeyen yerli şirketlerin dışardan finansman bulmasında yeterli olacak ve yeni finansal tablolar hazırlama sıkıntısına sokmayacak,
- yerli tasarrufların yetmediği ve yabancı yatırımcıya ihtiyaç duyulduğu durumlarda söz konusu yatırımcıların bilgi ihtiyaçlarını karşılayarak ve tereddütlerini gidererek güven verecek,
- ülkeye gelen yabancı sermayenin faaliyetlerini kontrol etmeyi kolaylaştıracak,
- uluslararası kuruluşlardan sağlanan yardımların amacına uygun şekilde kullanıldığını, kredi veren bu kuruluşlara ve kamu oyuna izah ve ispat edebilecek,
- finansal krizleri önleyebilecek bir muhasebeye sahip olması gerekmektedir.

5- Mevcut Türk muhasebe sistemi ve uygulamaları bir çok kanunla düzenlendiği için, tekdüzen muhasebe sistemi ile belirli bir altyapıyı oluşturmuş olmasına rağmen, karmaşık ve uygulaması güç bir yapı sergilemekte, öncelikli olarak devlete bilgi ürettiği için, yatırımcıların bilgi ihtiyacını karşılamaktan ziyade öncelikle devlet tarafından vergi amaçlı kullanılmakta, ardından da işletmeler tarafından, vergisel sorumlulukların tespitinde kullanılmaktadır. Bu nedenlerden dolayı, mevcut muhasebe uygulamalarına göre hazırlanmış finansal raporların uluslararası geçerliliğe sahip olmadığı görülmektedir. Oysa Türkiye gibi yatırımlar için gerekli sermayeyi oluşturamayan bir ülkenin muhasebeyi bu amaç doğrultusunda daha fazla kullanması, sermayeyi oluşturacak tasarruf sahiplerine doğru ve zamanlı bilgiye dayalı güven ortamını sağlaması gerekmektedir. Bu yapıldığı takdirde finansman sıkıntısı çeken Türk firmalarının sermaye piyasalarından fon temin etmesi ve ihtiyaç duyulan yabancı sermayenin Türkiye'ye gelmesi daha da kolaylaşacaktır.

6- Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS), aşağıda sayılan konularda Türkiye'nin ihtiyaçlarına pozitif katkılarda bulunabilir:

- Muhasebe standartları oluşturma: IAS'ların sahip olduğu geniş kapsam, Türkiye'yi standart oluşturma gibi pahalı ve tecrübe isteyen bir yükümlülüğten kurtaracak, Türkiye'de muhasebe alanında yaşanan karmaşaya son verecektir;
- Uluslararası kuruluşlardan kredi ve borç talepleri: Dünya Bankası (World Bank), Uluslararası Para Fonu (IMF) vs. gibi kuruluşlar, borç/kredi anlaşması yaptıkları ülke ve kuruluşlara IAS'ların kullanımını zorunlu tutmaktadır; Uluslararası Muhasebe Standartları'nın (IAS) kullanımı bu tür uluslararası kuruluşlardan sağlanan kredi ve yardımların amacına uygun kullanıldığı izah etmekte sağlam bir dayanak oluşturacaktır.
- Ekonomik büyüme ve gelişme için ihtiyaç duyulan yabancı sermaye ve çok uluslu şirketlerin (ÇUŞ) faaliyetleri: Yabancı sermaye ve ÇUŞ'lerin genelde Anglo-Saxon orijinlidir ve bu yatırımcılar, ÇUŞ'ler, uluslar arası kuruluşlar ve bir çok batı ülkesi tarafından IAS'ların kabul görmüş durumdadır. Nitekim IAS'ları kullanan GOÜ'lere bakıldığında bu ülkelerde dış ticaret hacminin yüksek olduğu, yabancı sermayeden büyük ölçüde yararlandığı görülmektedir. IAS'ların kullanımı yetersiz bilgidir şikayetçi yabancı portföy yatırımcıları ile çok uluslu şirketlerin güvenlerinin kazanılmasına yardım edecektir.
- Üretim/yatırıma kanalize edilecek sermayenin oluşumu için tasarruf sahipleri ve yatırımcıya güven ortamı oluşturma: IAS'lar bireysel yatırımcının bilgi ihtiyacını karşılayacak düzeyde detaylı açıklamalar içermekte ve vergi kaygısı taşımadığı için şirketlerin gerçek performansını daha iyi ortaya koymaktadır. Sermaye talep eden şirketler hakkında tereddütleri olan bireysel yatırımcıların endişelerinin en azından güvenli bilgi sağlanarak giderilmesi Türkiye'nin üretim için ihtiyaç duyduğu tasarrufların yatırımlara kanalize olmasına yardımcı olacaktır.

7- Türkiye'de;

- özel sektör ekonomiyeye hakimdir;
- limited ve anonim şirket tarzı şirketleşme yaygındır;
- mülkiyeti geniş tabana yayılı halka açık şirket sayısı göreceli olarak azdır, bir başka deyişle sermaye tabana tam anlamı ile yayılamamıştır;

- işletme finansmanında, sermaye piyasaları, özellikle de borsa alternatif finansman kaynağı olarak ortaya çıkmasına rağmen, hala bankalardan ve kredi kuruluşlarından sağlanan krediler ağırlıklı olarak kullanılmaktadır;
- kurumsal yatırımcı sermaye piyasasına itibar etmemekte, bireysel yatırımcılar ise sayı bakımından her ne kadar çok görünseler de sermaye piyasasını etkileme gücünden yoksun bulunmaktadırlar.

Çalışmanın Beşinci Bölümünde de belirtildiği gibi, IAS'ları uygulamanın Türkiye'ye büyük avantajlar sağlayacağı aşikardır. Bu araştırmada, IAS'ları uygulamanın Türkiye'ye getireceği avantajları sıralamaktan ziyade, IAS'ların Türkiye'de uygulanabilirliği tespit edilmek istenmiştir. Çalışmadan elde edilen ve yukarıda özetlenen genel bulgular ışığında Türkiye'nin IAS'lar için tam anlamı ile ideal ortama sahip olduğunu, dolayısı ile IAS'ların Türkiye'de rahatlıkla uygulanabileceğini söylemek güç görünmektedir. Ancak, benzer şekilde IAS'ların Türkiye'de uygulanamayacağını söylemek de tam anlamı ile doğru değildir. Zira Türkiye bazı özellikleri ile (belirli bir muhasebe altyapısına ve yeterli nitelikli elemana, özel sektör ağırlık bir ekonomiye sahip olması) bir çok gelişmekte olan ülkeye nazaran IAS tarzı bir muhasebe sistemine daha hazır görünmektedir. Beşinci Bölümde de belirtildiği gibi, IAS'ları uygulamak için Türkiye'nin önünde çeşitli seçenekler bulunmaktadır. Bunlardan biri, IAS tarzı muhasebeye olan talebin oluşması, yani bireysel ve kurumsal yatırımcıların çoğalması ve işletme finansmanında sermaye piyasasının kullanımının yayılması yönünde tedbirler almaktır. Bir başka seçenek ise, IAS'ları uygulamaya sokarak veya mevcut muhasebe uygulamalarını IAS'lara yaklaştırarak bireysel ve kurumsal yatırımcının çoğalması ve sermaye piyasalarından daha fazla yararlanması için ideal ortamı oluşturmaktır. Bu seçeneklerden hangisinin izleneceği Türkiye'nin önceliklerinin neler olduğunun tespitiyle doğru orantılıdır. Bu seçeneklerden birine karar verilirken;

- Uluslararası Muhasebe Standartlarını uygulamanın Türkiye'nin bütün muhasebe sorunlarına çözüm getirmeyeceği,
- Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türkiye'nin ekonomik gelişimini tek başına sağlayamayacağı, sadece bunu kolaylaştırıcı bir etken olacağı unutulmamalıdır.

Muhasebe bilgisini kullanan tarafların görüşlerine danışılmadan Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türkiye’de uygulanabilirliğine kağıt üzerinde olumlu veya olumsuz yönde görüş bildirmenin yanıltıcı olacağı açıktır. Bu nedenle çalışmada Uluslararası Muhasebe Standartları’nın fiiliyatta Türk muhasebe bilgisi kullanıcıları tarafından ne derecede kabul gördüğünü tespit etmek için bir anket hazırlanmış ve bu anket Türk sermaye piyasalarında denetimle yetkili denetim şirketlerine uygulanmıştır. Sermaye piyasalarında denetimle yetkili denetim şirketleri Türk muhasebe sistemi ve uygulamaları hakkında gerekli ve yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip kişileri bünyelerinde bulunduran ve Türkiye’de en geniş yelpazede denetim yetkisine sahip olan şirketlerdir. Bu özellikleri nedeni ile bu şirketlerin Türkiye’deki işletmelerin hazırladığı finansal raporlar hakkında en kapsamlı teknik bilgiye sahip oldukları düşünülmüştür. Sermaye piyasasında denetimle yetkili denetim şirketlerinin anket için seçimi ile;

- hem meslek erbabının Türk muhasebesi ve uluslararası muhasebe standartları hakkındaki görüşlerine ulaşmanın,
- hem de bu şirketlerin üzerinden Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin uluslararası muhasebe standartlarına olan yaklaşımlarını tespit etmenin mümkün olacağı düşünülmüştür.

Anket ile;

- Meslek erbabının Türk muhasebe sistemi ve uygulamaları hakkında görüşlerini almak,
- IASC tarafından hazırlanan Uluslararası Muhasebe Standartlarının meslek erbabı tarafından kabul görmüşlüğüne tespit etmek,
- Türk işletmelerinin Uluslararası Muhasebe Standartlarına karşı yaklaşımlarını tespit etmek,
- Uluslararası Muhasebe Standartlarını kullanan Türk işletmelerinin profilini çıkarmak şeklinde sıralanan alt amaçlar gerçekleştirilmek istenmiştir.

Ankete verilen cevapların analizinden elde edilen sonuçlara göre;

Çalışmanın amaçlarından biri olan “Uluslararası Muhasebe Standartlarının fiiliyatta Türk muhasebe bilgisi kullanıcıları tarafından ne derecede kabul gördüğü”nü tespit etmek için ideal olan, muhasebe bilgisi ile ilgili tarafların hepsinin (meslek erbabı, işletmeler, kullanıcılar ve hatta akademisyenler) görüşlerinin alınmasıdır. Bu çalışmada bu kesimlerden sadece birinin görüşleri, sınırlı biçimde ele alınmıştır. Muhasebe bilgisini kullanan tarafların mevcut Türk muhasebesi, diğer muhasebe sistem ve uygulamaları hakkındaki görüş ve önerileri ile yaklaşımları ayrı birer araştırma konusu olabilir.

Uluslararası muhasebe standartlarını kullanan Türk şirketleri hakkındaki bilgiler oldukça sınırlıdır. Bu konuda yapılacak çalışmalar hem mevcut şirketlerin IAS’ları uygulama gerekçelerini ortaya çıkarma açısından, hem de IAS’ları kullanmayan şirketlere IAS’ları kullanmanın avantajlarını gösterme açısından faydalar sağlayacaktır.

Genel olarak bakıldığında bu çalışma bir çok açıdan eleştirilip, eksik yanları bulunabilir. Ancak bu yönde görüş bildirecek olanların bu çalışmanın alanında bir ilk olduğunu dikkate alması sanırım eleştirilerinin daha yumuşak bir tonda gerçekleşmesini sağlayacaktır.

EKLER

<u>EK</u>		<u>Sayfa</u>
EK-1	IASB Tarafından Yayınlanan ve Yürürlükte Olan Standartlar..	181
EK-2	Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluşlara Yollanan Anket Formu.....	182
EK-3	Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluşların İsim ve Adresleri.....	189
EK-4	Çekirdek Grubun Verdiği Cevapların Analizi.....	195

EK-1**IASB TARAFINDAN YAYINLANAN VE YÜRÜRLÜKTE
OLAN STANDARTLAR**

<u>IAS No</u>	<u>Konusu</u>
1	Mali Tabloların Sunumu
2	Stoklar
7	Nakit Akım Tablosu
8	Net Dönem Karı/Zararı, Önemli Hataların Düzeltilmesi ve Muhasebe Politikalarında Meydana Gelen Değişiklikler
10	Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususlar
11	Yıllara Yaygın İşler
12	Vergilendirme
14	Sektörel ve Bölgesel Raporlama
15	Fiyat Değişimlerinin Etkileri
16	Maddi Duran Varlıklar
17	Kiralama Sözleşmeleri
18	Gelirler
19	Personele Sağlanan Haklar
20	Devlet Hibelerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarına İlişkin Açıklamalar
21	Yabancı Para Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri
22	İş Birleşmeleri
23	Borçlanma Maliyetleri
24	İlişkili Kuruluşlarla İlgili Açıklamalar
26	Belirlenmiş Fayda Esaslı Emeklilik Fonlarının Muhasebe ve Finansal Raporlama Esasları
27	Konsolide Mali Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi
28	İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi
29	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
30	Bankalar ve benzeri Finansal Kurumların Mali Tablolarında Olması Gereken Açıklamalar
31	İş Ortaklıklarındaki Katılım Paylarının Finansal Raporlaması
32	Finansal Enstrümanlar: Mali Tablolarda Gösterimi ve Açıklamaları
33	Hisse Başına Kar Payı
34	Ara Dönemlerde Finansal Raporlama
35	Durdurulan Faaliyetler
36	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
37	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
38	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
39	Finansal Enstrümanlar: Kayda Alma ve Değerleme
40	Gayri Menkul Yatırımları
41	Tarım

EK-2**SERMAYE PİYASASINDA BAĞIMSIZ DENETİMLE YETKİLİ
KURULUŞLARA YOLLANAN ANKET FORMU****Anket Cevaplayıcısına Ait Bilgiler**

- ◆ Şirketin adı :
- ◆ Kuruluş tarihi :
- ◆ Çalışan sayısı (mesleki personel) :
- ◆ Ağırlıklı çalışma konusu :
 - Denetim : () %...
 - a) SPK Denetimi : ()
 - b) Uluslararası Muhasebe Standartları Denetimi : ()
 - Danışmanlık : () %...
 - a) Vergi Danışmanlığı : ()
 - b) YMM Tasdiki : ()
 - c) Yönetim Danışmanlığı : ()
 - d) Muhasebe Danışmanlığı : ()
 - Diğer : () %...
- ◆ Şirketin yabancı ortağı var mı? : a- Evet () b- Hayır ()
- Eğer "evet" ise:
 - İsmi/Ülkesi :
 - Ortaklık Payları(%) :
 - "Ortaklık" Değilse İlişkinin Nitliği (Temsilcilik, Şube vs.):
- ◆ Anketi cevaplayan(lar)ın isim ve ünvan(lar)ı:
 -
 -
 -
 -

Soru 8- Eğer 7 No.lu soruya “Yetersiz” cevabını verdiyseniz, sizce Türk şirketlerinin uluslararası sermaye piyasalarına açılmaları için en uygun finansal raporlama sistemi hangisi olabilir?

- a-Amerikan finansal raporlama sistemi (US GAAP),
- b-Birleşik Krallık (İngiltere) (UK GAAP) finansal raporlama sistemi,
- c-Uluslararası Muhasebe Standartları finansal raporlama sistemi (IAS),
- d-Uluslar arası Muhasebe Standartlarına yakın ve farkları belirlenebilen, yerel muhasebe standartları
- e- Diğer

Soru 9- Sizce yabancı şirketlerin Türkiye’ye gelmelerinde ve yabancı portföy yatırımcılarının Türkiye’de yatırım yapmalarında Türk muhasebe sistemi bir handikap oluşturuyor mu?

- a-Evet
- b- Hayır

Soru 10- Sizce Türkiye için en uygun ticari muhasebe sistemi nasıl olmalıdır?

- a-Mevcut sistem yeterlidir,
- b-Yerel muhasebe standartları olsun, bunlar ülke koşulları nedeni ile IAS’lardan farklı olabilir. Bu standartları meslek mensuplarından oluşan özerk bir kuruluş düzenlesin,
- c-Yerel muhasebe standartları olsun, bunlar ülke koşulları nedeni ile IAS’lardan farklı olabilir. Bu standartları meslek mensuplarının da katılımı ile yarı özerk bir kuruluş düzenlesin,
- d-Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye’de uygulansın. Bu standartları meslek mensuplarından oluşan özerk bir kuruluş Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi ile koordineli bir biçimde çalışarak Türkçeye tercüme etsin,
- e-Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye’de uygulansın. Bu standartları SPK Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi ile koordineli bir biçimde çalışarak Türkçeye tercüme etsin,
- f-Diğer: (Lütfen açıklayınız)

Soru 11- Sizce vergi matrahının tespiti için kullanılacak muhasebe düzenlemelerini:

- a-Devlet tespit edip belirlesin,
- b-Özerk bir kuruluş tespit edip belirlesin,
- c-Yarı özerk bir kuruluş tespit edip belirlesin,
- d-Diğer: (Lütfen açıklayınız)

Soru 12- Şirketiniz ve personeliniz IAS’lar konusunda yeterli bilgiye sahip mi?

-Evet ise, bu bilgiyi nasıl elde ettiniz?: (Yurtdışı eğitim, seminer vs.)

-Hayır ise, bu bilgiyi nasıl kazanmayı düşünüyorsunuz?:

Soru 13- Sizce Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS’lar) Türk şirketlerinin yabancı piyasalardan sermaye bulmasını, yabancı şirketlerin ve yatırımcıların Türkiye’de yatırım yapmasını kolaylaştırıcı bir unsur olabilir mi?

- a-Evet
- b- Hayır

Soru 14- Sizce Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC) tarafından oluşturulan muhasebe standartları (IAS'lar) uluslararası geçerliliğe sahip mi?
a-Evet b- Hayır

Soru 15- Sizce Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) Türkiye'de en çok kimler tarafından kabul görüyor?(Lütfen sıralayınız)
a-Şirketler, b-Bireysel ve kurumsal yatırımcılar,c- Kredi kuruluşları, d- Devlet e-Diğer
1-
2-
3-
4-
5-

Soru 16- Sizce Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC) tarafından oluşturulan muhasebe standartları (IAS'lar) Türkiye'de uygulanabilir mi?
a-Evet b-Hayır

Gerekçeleriniz:

Soru 17- Sizce Uluslararası Muhasebe Standartları hangi işletmelere uygulanmalı?
a-Halka açık olan ve olmayan bütün işletmelere uygulanmalı,
b-Sadece halka açık olan işletmelere uygulanmalı,
c-Sadece halka açık olmayan işletmelere uygulanmalı

Soru 18- Sizce Uluslararası Muhasebe Standartları(IAS)nın tamamı mı yoksa bazıları mı uygulanmalı?
a-Tamamı b-Bazıları

Soru 19- Eğer bir önceki soruya bazıları dediyseniz, sizce uygulamada hangi Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS)'na öncelik verilmelidir?
-
-
-
-

Soru 20- Müşterilerinize IAS'ların kullanımını tavsiye/teşvik ediyor musunuz? Neden?

Soru 21- Müşterilerinizden IAS'lar hakkında talep alıyor musunuz?
a-Evet b-Hayır

"Evet" ise kimlerden? (Örneğin halka açık şirketler, borsa şirketleri, yatırımcılar-bireysel ve kurumsal vs.):

Soru 22- Eğer talep alıyorsanız müşterileriniz hangi gerekçelerle sizden bilgi istiyor?

-
-
-
-
-

Soru 23- Müşterileriniz arasında IAS'lara uygun finansal raporlar düzenleyen var mı?
Varsa:

Sizce IAS'ları neden kullanıyor?(Birden fazla şık işaretleyebilirsiniz)

a-Yabancı piyasalardan sermaye elde etmek için,

b-Müşteri ve yatırımcı gibi ilgi gruplarına daha fazla güven vermek için,

c-Yabancı ortak zorunlu tuttuğu için,

d-Diğer (Lütfen açıklayınız)

Soru 24- Müşterileriniz arasında bir zorunlulukları olmadığı halde daha önce IAS'lara uygun finansal rapor düzenleyen, ancak bundan vazgeçen işletmeler var mı?
Varsa vazgeçme gerekçeleri?

-
-
-
-

Soru 25- Müşterileriniz arasında IAS'lara uygun finansal raporlar düzenleyenlerin isimleri: (Lütfen Tablo A' yı doldurunuz)

(Not: İşletme isimleri araştırmada bu işletmelerin profilini çıkarmak için kullanılacaktır ve kesinlikle hiçbir yerde, hiçbir şekilde açıklanmayacaktır).

Eğer isim vermek istemiyorsanız lütfen Tablo B'yi doldurunuz.

Tablo B

	Sektör	Kaç Yıldır Kullandığı	IAS'ları	Yabancı Ortağı Varmı?	Yabancı Borsalarda Yer Alıyor mu?	Yabancı Kredi Kullanıyor mu?	Halka Açık mı?	İMKB'de Yer Alıyor mu?	Halka Açık Değilse Şirket Türü (Örn: Limited, Kollektif vs.)
İşletme 1									
İşletme 2									
İşletme 3									
İşletme 4									
İşletme 5									
İşletme 6									
İşletme 7									
İşletme 8									
İşletme 9									
İşletme 10									
İşletme 11									
İşletme 12									
İşletme 13									
İşletme 14									
İşletme 15									

EK-3**SERMAYE PİYASASINDA BAĞIMSIZ DENETİMLE YETKİLİ KURULUŞLARIN İSİM VE ADRESLERİ (30 ARALIK 2002 TARİHİ İTİBARI İLE)****1. A-1 YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE DIŞ DENETİM A.Ş.**

Meşrutiyet Cad. Konur Sk. No:59/6 06640 Bakanlıklar / ANKARA
Tel:(312) 417 86 54

2.AGD AKYÜZ-GÜNEL-DEDE DANIŞMANLIK SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Büyükdere Cad. Üç Yol Mevkii No:57/2 80670 Maslak / İSTANBUL
Tel: (212) 286 39 93, (212) 286 93 51

3.AK DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Büyükdere Cad. No:36 Levent Apt. Kat:7 D:25 80310 Mccidiyeköy / İSTANBUL
Tel: (212) 266 22 00, (212) 267 16 22

4.AKADEMİK DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.

Çetin Emeç Blv. 8.Cad. No:13/4 06460 Öveçler / ANKARA
Tel: (312) 478 24 00

5.AKIN ERDEM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Cumhuriyet Cad. Şakir Paşa İş Hanı No:91 K.6 80230 Elmadağ Taksim /İSTANBUL
Tel: (212) 291 68 49, (212) 291 68 50

6.AKSİYON DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.

Reşat Nuri Sokak No:37/1 06540 Yukarı Ayrancı / ANKARA
Tel: (312) 441 33 93, (312) 441 33 94

7.AKTAN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Prof. Dr. Bülent Tarcan Sok. No:12 Gayrettepe İş Merkezi C-Blok D:1 80290 Gayrettepe - Şişli / İSTANBUL
Tel: (212) 274 17 47, (212) 266 41 71

8.ANALİZ BAĞIMSIZ DENETİM VE MALİ MÜŞAVİRLİK LTD.ŞTİ.

Kuşbakışı Cad. Aşuroğlu Sitesi D-Blok No:41/5 Altunizade / İSTANBUL
Tel: (216) 463 55 10, (216) 463 55 11

9.ARDEN BAĞIMSIZ DENETİM

Kızılırmak Sokak No:12/5 Kocatepe / ANKARA
Tel: (312) 419 70 52

10.ARILAR BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM A.Ş.

Yalova Yolu Buttım Plaza Kat:17 No:1655 16250 BURSA
Tel: (224) 211 42 39

11.ARTI YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Bağdat Cad. Çam Apt. No:311/5 Caddebostan / İSTANBUL
Tel: (216) 358 75 01, (216) 359 27 66

12.BALANS BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Yıldız Posta Cad. Günaydın Apt. No:22/4 Gayrettepe / İSTANBUL
Tel: (212) 272 80 78, (212) 272 80 79

13.BAN-DEN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.

Göreme Sok. No:6/6 06680 Kavaklıdere / ANKARA

Tel: (312) 467 10 06, (312) 467 17 14

14.BAŞARAN NAS SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

BJK Plaza Spor Cad. No:92 B-Blok K:9 Akaretler Beşiktaş 80680 / İSTANBUL

Tel: (212) 259 49 80

15.BAYLAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Şair Nigar Sk. Yalçinkaya İş Merkezi No:90/703 80220 Şişli / İSTANBUL

Tel: (212) 232 96 66, (212) 232 96 82, (212) 240 43 41

16.BİLGİ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Bağdat Cad. Hasan Amir Sk. Dursoy İş Merkezi No:4 K:4Kızıltoprak / İSTANBUL

Tel: (216) 348 05 31, (216) 348 05 41

17.BİRİKİM BAĞIMSIZ DENETİM VE MALİ DANIŞMANLIK LTD. ŞTİ

Menekşe 1.Sk. Moda İşhanı Kat:1 No:93 Kızılay / ANKARA

Tel: (312) 418 89 90

18.BİRLEŞİK UZMANLAR YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. Yunus Emre Sk. No:1 Topçu İşhanı K:2 80660 4.LEVENT / İSTANBUL

Tel: (212) 283 87 07

19.BİRLEŞİM BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.

Gazeteciler Mah. Keskin Kalem Sok. No:4/12 Esentepe / İSTANBUL

Tel: (212) 274 31 39

20.BİRLİK YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.

Altayçeşme Mh. İstiklal Cd. Nihal Sk. No:1 Maltepe / İSTANBUL

21.BKR KAYNAK YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Beylerbeyi, Burhaniye Mah. Atilla Sok. No:12 81210 Üsküdar / İSTANBUL

Tel: (216) 422 52 52

22.CEVDET SUNER DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Büyükdere Cd. Alba İşhanı K:8 No:67/71 Mecidiyeköy 80310 / İSTANBUL

Tel: (212) 213 70 42

23.DEĞER-D YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Büyükdere Cad. Neutron İş Hanı No:119 K:6 Gayrettepe / İSTANBUL

Tel: (212) 211 99 01, (212) 211 99 02, (212) 211 99 04

24.DELTA BAĞIMSIZ DENETLEME VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

İstasyon Cad. Kent Apt. A-Blok No:21/6 81040 Kızıltoprak / İSTANBUL

Tel: (216) 449 19 04, (216) 418 63 87

25.DENET YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Avni Dilligil Sok. No:6 80300 Mecidiyeköy / İSTANBUL

Tel: (212) 275 96 90, (212) 274 77 06

26.DENETİM SERBEST MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Büyükdere Cad. Yapı Kredi Plaza B-Blok K:5 80620 Levent / İSTANBUL

Tel: (212) 283 15 85

27.DENGE ANKARA YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Birlik Mh. 11.Sk. No:24/18 06610 Çankaya / ANKARA

42.ICS BAĞIMSIZ DENETİM SERBEST MUHASEBECİ VE MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Cumhuriyet Cad. Dağ Apt. No:10 K:3 D:7 Elmadag 80200 / İSTANBUL

Tel: (212) 232 52 00

43.IHY DENETİM DANIŞMANLIK YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

İnönü Cd. Sümer Sok. Sümko Sitesi M-7 B-Blok Işıl Apt. K:10 D:43 Kozyatağı - Kadıköy / İSTANBUL

Tel: (216) 445 11 94, (216) 372 28 53, (216) 372 26 37

44.İŞİK YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Beylerbeyi, Burhaniye Mah. Atilla Sk. No:12 81210 Üsküdar / İSTANBUL

Tel: (216) 422 52 52

45.İLKE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

İnönü Cd. Değer Sk. Modül İşhanı No:1/12 16230 BURSA

Tel: (224) 252 60 24 (224) 252 60 25

46.İRFAN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Kısıklı, Alemdağ Cad. No:46/7 K:2 Büyükçamlıca Üsküdar 81190 / İSTANBUL

Tel: (216) 521 41 84

47.İTİMAT YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Ataşchir Karaman Çiftliği Cad. Yeşim Bloklar-9 D:3 81120 Küçükbakkalköy Kadıköy / İSTANBUL

Tel: (216) 455 27 66, (216) 456 27 41

48.KAPİTAL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Beyaz Karanfil Sokak No:27 Levent / İSTANBUL

Tel: (212) 284 39 00, (212) 284 38 09

49.KAVRAM DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Koca Mansur Sk. Şafak Apt. No:139/5 Şişli / İSTANBUL

Tel: (212) 246 70 71, (212) 246 70 54, (212) 241 19 96

50.KUTAY SERBEST MUHASEBE MALİ MÜŞAVİRLİK VE DENETİM LTD. ŞTİ.

Yemişçi Hasan Sk. No:7/26 80030 Karaköy / İSTANBUL

Tel: (212) 249 69 37

51.M.G.I BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.

Levent Cd. Tekirler Sk. No:4 80700 1.Levent - Beşiktaş / İSTANBUL

Tel: (212) 281 29 29

52.MED YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE DENETİM A.Ş.

Salih Tozan Sk. Yosun Apt. No:9/13 80300 Gayrettepe / İSTANBUL

Tel: (212) 356 78 62, (212) 356 78 63

53.MOD MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM A.Ş.

Ali Suavi Sok. Ema İş Merkezi No:1/21 06570 Maltepe / ANKARA

Tel: (312) 231 68 12

54.OLUŞUM BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.

Kırkpınar Sokak No:17/9 Çankaya / ANKARA

Tel: (312) 440 21 23, (312) 438 78 25

55.ÖNDER BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.

Necatibey Cad. Deniz İşhanı No:58/10 Sıhhiye / ANKARA

Tel: (312) 231 37 15

56.ÖZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK HİZMETLERİ LTD. ŞTİ.

Esat Cad. No:61/29 Küçükkesat / ANKARA
Tel: (312) 419 57 25

57.ÖZDEMİR YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.
İtri Dede Sokak No:21 81030 Kızıltoprak / İSTANBUL
Tel: (216) 330 37 10

58.POLARİS REVİZYON DENETİM LTD. ŞTİ.
Bayar Cd. Cemil Akdoğan Sk. Coşkun Apt. No:2/7 Kozyatağı / İSTANBUL
Tel: (216) 445 26 54, (216) 445 26 71

59.RANDIMAN DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD.ŞTİ.
İncirli Cad. Yeşilada Sok. Erman Apt. B-Blok No:2/7 Bakırköy / İSTANBUL
Tel: (212) 570 76 45, (212) 570 76 46

60.RASYONEL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.
Muratpaşa Mh. Softa Sinan Sk. No:43/2 Fındıkzade - Fatih / İSTANBUL
Tel: (212) 532 63 02

61.REHBER YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.
Hoşdere Caddesi No:184/3 06550 Çankaya / ANKARA
Tel: (312) 440 67 21, (312) 440 67 22

62.SAYDAM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.
Darüşşafaka Mh. Açelya Sk. Mülkiyeliler Sitesi B2-Blok D:31 80884 Maslak / İSTANBUL
Tel: (212) 286 42 82

63.SAYGIN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE DENETİM A.Ş.
Ankara Cad. No:121/4 35040 Bornova / İZMİR
Tel: (232) 347 05 55

64.SEÇKİN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.
Okul Sokak, Altunizade Sit.B-Blok No:3/19 81190 Altunizade / İSTANBUL
Tel: (216) 325 84 42

65.SIRDAŞ BAĞIMSIZ DIŞ DENETLEME VE MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.
Karanfil Sk. No:49/14 Kızılay / ANKARA
Tel: (312) 425 60 55

66.SOMAY SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD.ŞTİ.
Büyükdere Cad. No:118/10 80230 Zincirlikuyu / İSTANBUL
Tel: (212) 212 30 53

67.STANDART SERBEST MALİ MÜŞAVİRLİK VE DENETİM A.Ş.
Dr. Mediha Eldem Sk. No:33/3 06420 Kızılay / ANKARA
Tel: (312) 431 25 20

68.SUN BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.
Şehit Fethibey Cad. No:53/3 Pasaport / İZMİR
Tel: (232) 445 60 40, (232) 483 0374, (232) 483 99 67

69.TÜRKERLER YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.
Meşrutiyet Cd. No:170/9 Daire Apt. 80050 Beyoğlu / İSTANBUL
Tel: (212) 293 04 06

70.UYUM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.
Kışla Mah. 54.Sokak No:1/1 07040 ANTALYA
Tel: (242) 242 07 17, (242) 241 59 20

71.UZMAN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE DENETİM A.Ş.
Ulus, Ambarlıdere Fatih Sk. No:19/4 Ulus - Beşiktaş / İSTANBUL
Tel: (212) 358 03 80

72.VİZYON ULUSLARARASI DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.
Dünya Ticaret Merkezi A2-Blok Kat:16 No:458 34830 Yeşilyurt Bakırköy / İSTANBUL
Tel: (212) 465 65 00

73.YETKİN DENETİM TASDİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.
Barbaros Bulvarı Değer Apt. No:31 Kat:4 Beşiktaş / İSTANBUL
Tel: (212) 259 72 85, (212) 260 99 52

74.YKY BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.
And Sokak No:8/12 06680 Çankaya / ANKARA
Tel: (312) 468 30 25, (312) 468 30 26

75.YORUM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.
Bağlarbaşı, Temaşa Sk. No:19 81200 Üsküdar / İSTANBUL
Tel: (216) 342 45 00

76.YÖNET YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE DENETİM A.Ş.
İnönü Cad. Akarpalas Apt. No:22 K:2 80090 Gümüşsuyu / İSTANBUL
Tel: (212) 251 66 22

77.YÖNTEM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.
Cumhuriyet Blv. Erden İşhanı No:87/10 Pasaport / İZMİR
Tel: (232) 445 41 63

EK-4**ÇEKİRDEK GRUBUN VERDİĞİ CEVAPLARIN ANALİZİ****Analiz 1 Soru 12'nin Analizi**

Yabancı Ortak * Soru 12 Crosstabulation			Soru 12		Total
			1 Evet	2 Hayır	
Yabancı Ortak	1 Evet	Count	7	1	8
		% within Yabancı Ortak	87,50%	12,50%	100,00%
		% within Soru 12	58,30%	10,00%	36,40%
	% of Total	31,80%	4,50%	36,40%	
	2 Hayır	Count	5	9	14
		% within Yabancı Ortak	35,70%	64,30%	100,00%
% within Soru 12		41,70%	90,00%	63,60%	
% of Total	22,70%	40,90%	63,60%		
Total	Count	12	10	22	
	% within Yabancı Ortak	54,50%	45,50%	100,00%	
	% within Soru 12	100,00%	100,00%	100,00%	
	% of Total	54,50%	45,50%	100,00%	

Analiz 2 Yabancı Ortaklı Denetim Şirketlerinin 2. Soruya Cevapları

Yabancı Ortak * Soru 2 Crosstabulation				Total
		S2 Soru 2		
		Basit, anlaşılır ve uygulaması kolay	Zor, karmaşık ve uygulaması güç	
Yabancı Ortak 1 Evet	Count	4	5	9
	% within Yab. Ortak	44,40%	55,60%	100,00%
	% within Soru 2	30,80%	38,50%	34,60%
	% of Total	15,40%	19,20%	34,60%
2 Hayır	Count	9	8	17
	% within Yab. Ortak	52,90%	47,10%	100,00%
	% within Soru 2	69,20%	61,50%	65,40%
	% of Total	34,60%	30,80%	65,40%
Total	Count	13	13	26
	% within Yab. Ortak	50,00%	50,00%	100,00%
	% within Soru 2	100,00%	100,00%	100,00%
	% of Total	50,00%	50,00%	100,00%

Analiz 3 Yabancı Ortaklı Denetim Şirketlerinin 6. Soruya Cevapları

Yabancı Ortak * Soru 6 Crosstabulation		S6 Soru 6		Total
		1 Evet	2 Hayır	
Yabancı Ortak	1 Evet	Count	9	9
		% within Yabancı Ortak	100,00%	100,00%
		% within Soru 6	39,10%	34,60%
		% of Total	34,60%	34,60%
2 Hayır	Count	3	14	17
		% within Yabancı Ortak	17,60%	82,40%
		% within Soru 6	100,00%	60,90%
		% of Total	11,50%	53,80%
Total	Count	3	23	26
		% within Yabancı Ortak	11,50%	88,50%
		% within Soru 6	100,00%	100,00%
		% of Total	11,50%	88,50%

Analiz 4 Yabancı Ortaklı Denetim Şirketlerinin 7. Soruya Cevapları

Yabancı Ortak * Soru 7 Crosstabulation		Soru 7		Total
		1 Yeterlidir	2 Yetersizdir	
Yabancı Ortak	1 Evet	Count	9	9
		% within YABORTAK	100,00%	100,00%
		% within Soru 7	37,50%	34,60%
		% of Total	34,60%	34,60%
2 Hayır	Count	2	15	17
		% within YABORTAK	11,80%	88,20%
		% within Soru 7	100,00%	62,50%
		% of Total	7,70%	57,70%
Total	Count	2	24	26
		% within YABORTAK	7,70%	92,30%
		% within Soru 7	100,00%	100,00%
		% of Total	7,70%	92,30%

Analiz 5 Yabancı Ortaklı Denetim Şirketlerinin 8. Soruya Cevapları

Yabancı Ortak * Soru 8 Crosstabulation		S8 Soru 8		Total
		3 IAS	4 Yerel Standartlar	
Yabancı Ortak	1 Evet	Count	9	9
		% within Yabancı Ortak	100,00%	100,00%
		% within Soru 8	47,40%	40,90%
		% of Total	40,90%	40,90%
2 Hayır	Count	10	3	13
	% within Yabancı Ortak	76,90%	23,10%	100,00%
	% within Soru 8	52,60%	100,00%	59,10%
	% of Total	45,50%	13,60%	59,10%
Total	Count	19	3	22
	% within Yabancı Ortak	86,40%	13,60%	100,00%
	% within Soru 8	100,00%	100,00%	100,00%
	% of Total	86,40%	13,60%	100,00%

Analiz 6 Yabancı Ortaklı Denetim Şirketlerinin 9. Soruya Cevapları

Yabancı Ortak * Soru 9 Crosstabulation		Soru 9		Total	
		1 Evet	2 Hayır		
Yabancı Ortak	1 Evet	Count	7	2	9
		% within YABORTAK	77,80%	22,20%	100,00%
		% within Soru 9	38,90%	25,00%	34,60%
		% of Total	26,90%	7,70%	34,60%
2 Hayır	Count	11	6	17	
	% within YABORTAK	64,70%	35,30%	100,00%	
	% within Soru 9	61,10%	75,00%	65,40%	
	% of Total	42,30%	23,10%	65,40%	
Total	Count	18	8	26	
	% within YABORTAK	69,20%	30,80%	100,00%	
	% within Soru 9	100,00%	100,00%	100,00%	
	% of Total	69,20%	30,80%	100,00%	

Analiz 7 Yabancı Ortaklı Denetim Şirketlerinin 10. Soruya Cevapları

Yabancı Ortak * Soru 10 Crosstabulation		Soru 10				Total	
		2 b	3 c	4 d	5 e		
Yabancı Ortak	1 Evet	Count	2	1	2	4	9
		% within YABORTAK	22,20%	11,10%	22,20%	44,40%	100,00%
		% within Soru 10	50,00%	33,30%	25,00%	44,40%	37,50%
		% of Total	8,30%	4,20%	8,30%	16,70%	37,50%
2 Hayır	2 Hayır	Count	2	2	6	5	15
		% within YABORTAK	13,30%	13,30%	40,00%	33,30%	100,00%
		% within Soru 10	50,00%	66,70%	75,00%	55,60%	62,50%
		% of Total	8,30%	8,30%	25,00%	20,80%	62,50%
Total	Total	Count	4	3	8	9	24
		% within YABORTAK	16,70%	12,50%	33,30%	37,50%	100,00%
		% within Soru 10	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
		% of Total	16,70%	12,50%	33,30%	37,50%	100,00%

Analiz 8 Yabancı Ortaklı Denetim Şirketlerinin 13. Soruya Cevapları

Yabancı Ortak * Soru 13 Crosstabulation		Soru 13		Total	
		1 Evet	2 Hayır		
Yabancı Ortak	1 Evet	Count	8	1	9
		% within Yabancı Ortak	88,90%	11,10%	100,00%
		% within Soru 13	36,40%	33,30%	36,00%
		% of Total	32,00%	4,00%	36,00%
2 Hayır	2 Hayır	Count	14	2	16
		% within Yabancı Ortak	87,50%	12,50%	100,00%
		% within Soru 13	63,60%	66,70%	64,00%
		% of Total	56,00%	8,00%	64,00%
Total	Total	Count	22	3	25
		% within Yabancı Ortak	88,00%	12,00%	100,00%
		% within Soru 13	100,00%	100,00%	100,00%
		% of Total	88,00%	12,00%	100,00%

Analiz 9 Yabancı Ortaklı Denetim Şirketlerinin 14. Soruya Cevapları

Yabancı Ortak * Soru 14 Crosstabulation		Soru 14		Total	
		1 Evet	2 Hayır		
Yabancı Ortak	1 Evet	Count	9		9
		% within YABORTAK	100,00%		100,00%
		% within Soru 14	39,10%		37,50%
		% of Total	37,50%		37,50%
	2 Hayır	Count	14	1	15
		% within YABORTAK	93,30%	6,70%	100,00%
		% within Soru 14	60,90%	100,00%	62,50%
		% of Total	58,30%	4,20%	62,50%
	Total	Count	23	1	24
		% within YABORTAK	95,80%	4,20%	100,00%
		% within Soru 14	100,00%	100,00%	100,00%
		% of Total	95,80%	4,20%	100,00%

Analiz 10 Yabancı Ortaklı Denetim Şirketlerinin 16. Soruya Cevapları

Yabancı Ortak * Soru 16 Crosstabulation		Soru 16		Total	
		1 Evet	2 Hayır		
Yabancı Ortak	1 Evet	Count	7	2	9
		% within YABORTAK	77,80%	22,20%	100,00%
		% within Soru 16	35,00%	40,00%	36,00%
		% of Total	28,00%	8,00%	36,00%
	2 Hayır	Count	13	3	16
		% within YABORTAK	81,30%	18,80%	100,00%
		% within Soru 16	65,00%	60,00%	64,00%
		% of Total	52,00%	12,00%	64,00%
	Total	Count	20	5	25
		% within YABORTAK	80,00%	20,00%	100,00%
		% within Soru 16	100,00%	100,00%	100,00%
		% of Total	80,00%	20,00%	100,00%

Analiz 11 Yabancı Ortaklı Denetim Şirketlerinin 17. Soruya Cevapları

Yabancı Ortak * Soru 17 Crosstabulation				
		Soru 17		Total
		H.açık olan ve olmayan bütün işletmelere	Sadece h. açık olan işletmelere	
Yab.Ortak Evet	Count	8	1	9
	% within YABORTAK	88,90%	11,10%	100,00%
	% within Soru 17	36,40%	50,00%	37,50%
	% of Total	33,30%	4,20%	37,50%
Hayır	Count	14	1	15
	% within YABORTAK	93,30%	6,70%	100,00%
	% within Soru 17	63,60%	50,00%	62,50%
	% of Total	58,30%	4,20%	62,50%
Total	Count	22	2	24
	% within YABORTAK	91,70%	8,30%	100,00%
	% within Soru 17	100,00%	100,00%	100,00%
	% of Total	91,70%	8,30%	100,00%

Analiz 12 Yabancı Ortaklı Denetim Şirketlerinin 18. Soruya Cevapları

Yabancı Ortak * Soru 18 Crosstabulation				
		Soru 18		Total
		Tamamı	Bazıları	
Yabancı Ortak 1 Evet	Count	8	1	9
	% within YABORTAK	88,90%	11,10%	100,00%
	% within Soru 18	36,40%	25,00%	34,60%
	% of Total	30,80%	3,80%	34,60%
2 Hayır	Count	14	3	17
	% within YABORTAK	82,40%	17,60%	100,00%
	% within Soru 18	63,60%	75,00%	65,40%
	% of Total	53,80%	11,50%	65,40%
Total	Count	22	4	26
	% within YABORTAK	84,60%	15,40%	100,00%
	% within Soru 18	100,00%	100,00%	100,00%
	% of Total	84,60%	15,40%	100,00%

KAYNAKÇA

Kitaplar:

- Akdoğan, Nalan ve Aydın, Hamdi. **Muhasebe Teorileri**. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 1987.
- Belkaoui, A.R.. **Accounting in the Developing Countries**. Connecticut-London: Quarum Books,1994.
- Bursal, İ. Nasuhi. "Recent Changes in the Accounting Profession and Financial Reporting in Turkey", **Advances in International Accounting. Supplement 1**. Eds.:Doupnik, T.S. Zimmerman, V.K., Bailey,A.D. Stamford: Jai Press, Inc., 1998.
- Cemalcılar, Özgül., Önce, Saime. **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1999.
- Choi, F.D.S. ve Mueller , G.G.. **An Introduction to Multinational Accounting**. New Jersey: Prentice Hall, Inc., 1978.
- _____. **International Accounting**. New Jersey: Prentice Hall, Inc., 1984.
- Choi, Frederick D., Frost, Carol Ann., Meek, Gary K.. **International Accounting**. Third Edition, New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1999.
- Dunning, J.. **Multinational Enterprises in a Global Economy**. Workingham: Addison-Weley, 1993.
- Elsafty, Mohammed Adel. "An International Focus on Accounting and Reporting Policies and Practices". **International Pressures for Accounting Change**. Ed. Anthony G. Hopwood.Exeter:Prentice Hall,1989.
- Enthoven, Adolf J.H.. **Accountancy and Economic Development Policy**. Amsterdam: North-Holland Publishing,1973.
- Eşkinat, Rana. **Küreselleşme ve Türkiye Ekonomisi**. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları:No.1036, 1998.
- Hagigi, M. ve Williams, P.A.. "Accounting, Economic and Environmental Influences on Financial Reporting Practices in Third World Countries: The Case of Morocco". **Research in Third World Accounting. Vol.2**. Eds. Wallace, R.S.O., Samuels, J.M. ve Briston, R.J.. Jai Press,1993.
- Han, Ergül. ve Kaya, Ayten Ayşe. **Kalkınma Ekonomisi: Teori ve Politika**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1999.

- Hassan, Naim A.. "The Impact of Socioeconomic and Political Environment on Accounting System Preferences in Developing Economies", **Advances in International Accounting. Supplement 1**. Eds.:Doupnik, T.S. Zimmerman, V.K., Bailey, A.D.. Stamford: Jai Press, Inc.,1998.
- Kieso, Donald E., Weygandt, Jerry. **Intermediate Accounting, Volume I**. Ninth Edition. N.J.: John Wiley an Sons, Inc, 1998.
- Mueller, G.G., Gernon, H., Meek, G.. **Accounting an International Perspective**. Second Edition, Homewood: Richard D. Irwin Inc.,1991.
- Nobes, C. ve Parker, R.. **Comparative International Accounting**. Hertfordshire: Prentice Hall Europe, 1998.
- Peasnell, K.V.. "Accounting in Developing Countries". **Research in Third World Accounting. Vol.2**. Ed.: Wallace R.S.O., Samuels, J.M ve Briston, R.J. Jai Press, 1993.
- Points, R. J. ve Cunningham, R.. "The Application of International Accounting Standards in Transitional Societies and Developing Countries". **Advances in International Accounting, Supplement 1**. Eds.:Doupnik, T.S. Zimmerman, V.K., Bailey,A.D. Stamford: Jai Press, Inc.,1998.
- Todaro, Michael P.. **Economic Development in The Third World**. New York: Longman , 1985.
- Wallace, R.S. Olusegun "Development of Accounting Standards for Developing and Newly Industrialized Countries". **Research in Third World Accounting. Vol.2**. Ed.: Wallace R.S.O., Samuels, J.M ve Briston, R.J. Jai Press, 1993.
- Walton, Peter., Haller, Axel., Raffournier, Bernard. **International Accounting**. North Yorkshire: International Thomson Business Press,1998.
- Waters, Malcom. **Globalization**. London: Routledge, 1995.

Dergiler:

- Baydaoun, N. ve Willet R.. "Cultural Relevance of Western Accounting Systems to Developing Countries". **Abacus**. Vol.31. No.1: ss.67-92,1995.
- Berry, I. R., Parker, D.. "The Divergence of Accounting Practices: An Accounting Tower of Babel?", **Management Accounting**. ss. 26-27. December, 1987.
- Bilginoğlu, Fahir. "Muhasebe Hukukumuzun Uluslararası Muhasebe Standartları'na Uyumunda Ulaşılan Düzey ve Ertelenmiş Vergiler". İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi. C:23.Sayı:2: ss.5-15, Kasım1994.

- Blake, J.. "Problems in International Accounting Harmonization", **Management Accounting**. ss.28-31, February,1990.
- Briston, R.J.. "The Evolution of Accounting in Developing Countries". **International Journal of Accounting**. ss.105-120, Fall,1978.
- Cairns, David. "Calling All National Standard Setters". **Accountancy**. ss. 13-14, February, 1988.
- _____. "Aid For The Developing World", **Accountancy**. ss.82-85, March, 1990.
- Chamisa, E. E.. "The Relevance and Observance of The IASC Standards in Developing Countries and The Particular Case of Zimbabwe",**The International Journal of Accounting**, Vol: 35,No:2: ss.267-86, 2000.
- Chastney, J.G.. "On to International Accounting". **Accountancy**.ss.76-80, July, 1976.
- Çiftçi, Yavuz. "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çabaları". **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**. C.26.S.2.: ss.169-189, Kasım, 1997.
- Doupnik, T.S., Salter, S.B.. "An Emprical Test of A Judgemental International Classification of Financial Reporting Practices", **Journal of International Business Studies**. Vol.24, No.1: ss.41-63, March, 1993.
- El-Gazzar, Samir M., Finn, Philip M. ve Jacop, Rudy. "An Emprical Investigation of Multinational Firms' Compliance With International Accounting Standards", **The International Journal of Accounting**. Vol: 34, No.2 : ss.239-248, 1999.
- Evans, T.G., Taylor, M.E.. ""Bottom Line Compliance" with the IASC: A Comparative Analysis", **International Journal of Accounting**. ss.115-128, Fall, 1982.
- Fitzgerald, R.D.. "International Harmonization of Accounting and Reporting". **International Journal of Accounting; Education and Research**. ss.21-32, Fall, 1981.
- Harding, Frank. "Why a Harmonized Global Accountancy Framework Matters", **Strategic Finance Magazine**. Vol.80. No:9: ss.27-28, Mart, 1999.
- Hove, M.R.. "Accounting Practices in Developing Countries: Colonialism's Legacy of Inappropriate Technologies". **International Journal of Accounting Education and Research**. ss.81-100, Fall,1986.
- Kantor, J., Roberts, C.B. ve Salter, S.B.. "Financial Reporting Practices in Selected Arab Countries". **International Studies of Management & Organization**. Vol. 25, No: 3: ss.31-50, 1995.

- Kishali, Yunus. "SPK ve TMS Hedeflerindeki Farklılıklar ve Bunun Finansal Tablolara Yansıması". **Muhasebe ve Finansman Dergisi. MUFAD.** Sayı:10: ss. 46-47, Nisan, 2001.
- Kraayenhof, Jacop. "International Challenges for Accounting", **Journal of Accountancy.** ss.34-38, January,1960.
- Lainez, J.A., ve Callao, S.. "The Effect of Accounting Diversity on International Financial Analysis: Emprical Evidence". **The International Journal of Accounting.** Vol. 35, No:1: ss.65-83, 2000.
- Miles, Samantha. ve Nobes, Christopher. "The Use of Foreign Accounting Data in UK Financial Institutions", **Journal of Business Finance and Accounting.** 25 (3)ve(4): ss.309-328. April/May, 1998.
- Miyake, Maiko., Sass, Magdolna. "Recent Trends in Foreign Direct Investment", **OECD- Financial Market Trends.** No.76: ss23-41, June, 2000.
- Ndzinge, Shabani. ve Briston, Richard J.. "Accounting and Economic Development". **Research in Accounting in Emerging Economies.** Supplement I.: ss.29-42. 1999.
- Needles, B.E.. "Implementing a Framework for the International Transfer of Accounting Technology". **International Journal of Accounting Education and Rsearch.** Vol.12. No.1: ss.77-111, Fall,1976.
- Nobes, Christopher. "Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting". **Abacus.** Vol.34, No.2: ss.162-187, September, 1998.
- Peavey, Dennis E. ve Webster, Stuart K.. "Is GAAP The Gap To International Markets?", **Management Accounting.** ss. 31-35, August, 1990.
- Purvis, S.E.C., Gernon, H. Ve Diamond, M.A.. "The IASC and Its Comparability Project: Prerequisites for Success", **Accounting Horizon.** ss.25-44, June, 1991.
- Qureshi, Mahmood A.. "Private Enterprise Accounting and Economic Development in Pakistan". **International Journal of Accounting.** ss. 125-142, Spring, 1974.
- Samuels, J.M. ve Oliga, J.C.. "Accounting Standards in Developing Countries". **International Journal of Accounting Education and Research.** ss 69-88, Fall,1982.
- Seiler, R.E.. "Accounting Information Systems, and Underdeveloped Nations". **The Accounting Review.** ss. 652-656, October,1966.

- Talaga, J.A. ve Ndubizu, G.. "Accounting and Economic Development: Relationship Among Paradigms". **International Journal of Accounting: Education and Research**. ss. 55-68, Spring, 1986.
- Tas, Leo G. Van der. "Measuring Harmonisation of Financial Reporting Practice", **Accounting and Business Research**. Vol. 18, No.70: ss.157-169, Spring,1988.
- Tay, J.S.W. ve Parker, R.H.. "Measuring International Harmonization and Standardization". **Abacus**.Volume:26 (1): ss.71-88, 1990.
- Taylor. M. E., Jones, R.A.. "The Use of International Accounting Standards Terminology, a Survey of IAS Compliance Disclosure". **The International Journal of Accounting**. Vol:34, No:4: ss.557-570, 1999.
- Tokay, Hüseyin S.. "Türkiye'de Muhasebe Standartları ile İlgili Çalışmalar". **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**. C.4.Sayı:1-2, 1988.
- Turner, J.N.. "International Harmonization: A Professional Goal", **Journal of Accountancy**. ss.58-66, January, 1983.
- Weirich, T.R., Avery, C.G. ve Anderson, H.R.. "International Accounting: Varying Definitions". **International Journal of Accounting:Education and Research**. ss.79-87, Fall, 1971.

Tezler:

- Chamisa, E. E.. The Relevance and Observance of the IASC Standards in Developing Countries: Case Studies of Bostwana and Zimbabwe. Basılmamış Doktora Tezi. University of Birmingham, England,1994.
- Karapınar, Aydın. "Uluslararası Muhasebe Standartlarında Firma Karı Üzerine Etki Eden Alternatif Muhasebe Politikalarına ve Türkiye'nin Uyum Derecesine İlişkin Bir Araştırma". Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000.

Tebliğ, Çalışma Kağıtları ve Bildiriler:

- Güvemli, Oktay. "Kronolojik Akış İçinde Muhasebe Uygulamalarının Gözlenmesi", Dokuz Eylül Üniveristesesi tarafından düzenlenen Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış sempozyumunda sunulan tebliğ. İzmir: 1-5 Mayıs 1995.
- Perera, M.H.B.. "International Accounting Standards and The Developing Countries". Working Paper, School of Financial Studies, University of Glasgow, Scotland, UK:1985.

Seers, Dudley. "The Meaning of Development". Uluslararası Kalkınma Topluluğunun On birinci Dünya Konferansında sunulan bildiri. Yeni Delhi: 1969.

Kurumlar Tarafından Yayınlanmış Rapor ve İstatistikler:

AICPA. "Improving Business Reporting-A Customer Focus". AICPA İçin Hazırlanan Rapor.2001.

Devlet Planlama Teşkilatı Özel İhtisas Kurulu Raporu. **Küreselleşme**. Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Yayın No:DPT:2375-ÖİK:440. Ankara: 1995.

Devlet Planlama Teşkilatı Özel İhtisas Kurulu Raporu. **Küreselleşme**. Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Yayın No:DPT:2544-ÖİK:560. Ankara: 2000.

FASB, "International Accounting Standard Setting: A Vision For The Future". EK-B. FASB için hazırlanan rapor. 1998.

Gelirler Genel Müdürlüğü. **Vergi İstatistikleri Yıllığı 1982-91**. Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını. Ankara: 1992.

Gelirler Genel Müdürlüğü. **Vergi İstatistikleri 1996-99**. Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını. Ankara: 2000.

OECD. **OECD Benchmark Definition of Foreign Direct Investment**. Third Edition, Paris, France: 1996.

United Nations. **Human Development Indicators 2001**.

World Bank. **World Development Indicators**. Wangton: 2001.

World Trade Organization. **International Trade Statistics 2001**. WTO Publications, France: 2001.

Elektronik Kaynaklar:

[http:// ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/gosterge/tr/1950-01/](http://ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/gosterge/tr/1950-01/)

<http://www.aicpa.org>

<http://www.basbakanlik.gov.tr>

<http://www.die.gov.tr>

<http://www.fasb.org>

<http://www.fsf.org/Standards/KeyStds.html>

<http://www.hazine.gov.tr>

<http://www.iasc.org.uk>

<http://www.ifad.net>

<http://www.imkb.gov.tr>

<http://www.spk.gov.tr>

<http://www.takasbank.com.tr>

<http://www.tcmb.gov.tr>

<http://www.tim.org.tr>

<http://www.un.org>

<http://www.usembassy.de/usa/etexts/oecon/chap5.htm>

<http://www.worldbank.org>